



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Faculdade de Direito

Curso de Graduação em Direito

JOÃO GABRIEL COSTA DOS SANTOS

A REDEFINIÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE:
Repercussões da Economia Digital no Direito Tributário Internacional

*The redefinition of Permanent Establishment:
Effects of the Digital Economy on International Tax Law*

Brasília

2020



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Faculdade de Direito

Curso de Graduação em Direito

A REDEFINIÇÃO DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE:
Repercussões da Economia Digital no Direito Tributário Internacional

Autor: João Gabriel Costa dos Santos

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Monografia apresentada à Banca Examinadora,
na Faculdade de Direito da Universidade de
Brasília, como requisito parcial à obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Brasília, 14 de dezembro de 2020.

FOLHA DE APROVAÇÃO
JOÃO GABRIEL COSTA DOS SANTOS

A redefinição do Estabelecimento Permanente: Repercussões da Economia Digital no Direito Tributário Internacional.

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, no Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (FD/UnB).

Aprovada em: 14 de dezembro de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria
(Orientador – Presidente)

Prof. Me. Alberto de Medeiros Filho
(Membro Avaliador)

Prof. Me. Rafael Campos Soares da Fonseca
(Membro Avaliador)

À brilhante vovó **Nazilde Teixeira Costa**. Sua luta ainda colhe bons frutos.

AGRADECIMENTOS

O fechamento desse ciclo é um convite à reflexão acerca dos longos anos que, ironicamente, agora parecem que se passaram em um piscar de olhos. Tentando resumir o que foi essa experiência, concluo que não há uma forma exata de defini-la. Paradoxalmente, acredito que não há como o “trabalho de conclusão de curso” trazer uma síntese sobre tudo o que foi vivido. Afinal, todo o meu aprendizado e crescimento, pessoal e acadêmico, vai muito além destas linhas.

De todo modo, caso fosse me aventurar a tentar definir a minha graduação, começaria pelas experiências vividas junto àqueles que estiveram comigo. Todos e todas que me ajudaram, torceram por mim e muito me ensinaram têm uma mão neste trabalho. Por isso, apresento os meus mais sinceros agradecimentos a essas pessoas.

Agradeço ao Professor Luiz Alberto Gurgel de Faria por prontamente aceitar me orientar nesta pesquisa. Um grande jurista, que não só abrilhanta os debates nas sessões de julgamento do STJ, mas que também faz muitos alunos se encantarem com o estudo do direito tributário. Sou muito grato pela oportunidade de ser instruído por alguém que tanto admiro.

Ao Professor Alberto Medeiros, por todas as lições e por despertar em mim o interesse pelo direito tributário, inclusive pelo tema deste trabalho. Ele foi e é um grande mentor, no qual me espelho diariamente como exemplo de ser humano e de profissional.

Ao Professor Rafael Fonseca, por gentilmente aceitar o convite para compor a minha banca. Sua genialidade e sua disposição para levar ricos debates e estudos a profissionais, graduandos e demais entusiastas do direito tributário são admiráveis.

Ao Professor Gilmar Mendes, por me proporcionar uma oportunidade única de aprendizado, que vai muito além de todas as preciosas lições de direito constitucional. Nesse particular, também remeto os agradecimentos às suas competentes equipes por todos os ensinamentos nesses anos de assessoria acadêmica. Em especial, agradeço ao querido amigo Matheus Pimenta, que, como poucos, acreditou em mim. Seu talento excepcional, sua coragem e sua forma de seguir à risca o lema “sempre juntos” são fontes de inspiração.

Aos amigos da UnB, pela caminhada. O companheirismo de todos, durante esses longos anos (estendidos pela pandemia), tornou tudo muito mais fácil e prazeroso. Fiz amizades que levarei para sempre comigo. Agradeço nominalmente a alguns deles: Anna Fenoll, Guilherme Lacerda, Isabella Accioly, Luís Carlos Guimarães, Pedro Bichuette, Pedro Lustosa e Vitor Naegele.

Não poderia deixar de fazer um agradecimento especial ao Gabriel Fonseca e ao Valter Vitelli, meus companheiros de jornada desde o primeiro dia de aula, que sempre me motivam e me ajudam a crescer. De colegas de turma que eu sequer conhecia, em meados de 2015, ganhei irmãos para a vida.

Aos meus queridos colegas de semestre, pelas boas risadas e pelas angústias compartilhadas às vésperas de prova. Também é gratificante vê-los alçando seus voos.

Agradeço aos amigos “de sempre”: Gabriel Freitas, Gustavo Lima, Pedro Burached, Renan Carvalho e todos do “US!”. Obrigado pela amizade, que já coleciona décadas.

Aos meus familiares, minha torcida organizada. Vocês são a verdadeira definição de suporte.

Aos amados irmãos (de sangue); em especial, à excelente advogada Mariah Santos. Obrigado pela amizade e pelo companheirismo, combustíveis essenciais para os meus dias.

Ao meu pai, Josias Santos, meu interlocutor dos mais incansáveis debates, que me ensinou a arte de “pilotar” a vida com leveza, sempre buscando compartilhar os momentos felizes com aqueles que amamos. Nossas diferenças nos permitiram crescer juntos.

À minha mãe, Silvia Pérola, minha mentora de vida, fonte de inspiração para o enfrentamento de qualquer batalha. Sua força é o meu grande exemplo para sempre seguir em frente. Sempre carrego comigo os seus ensinamentos e posso afirmar, com toda certeza, que Pérola é coautora deste trabalho.

Por fim, agradeço a todos os professores e demais profissionais que tiveram qualquer participação na minha formação. Foram cinco anos de novas vivências e aprendizados e, felizmente, posso afirmar que deixo essa universidade satisfeito e realizado. À minha querida UnB, obrigado por tudo que me proporcionou. Terei sempre orgulho de ser egresso dessa instituição.

“Por isso, apesar de presidentes, executivos e generais ainda terem suas agendas preenchidas por crises econômicas e conflitos militares, na escala cósmica da história o gênero humano pode erguer os olhos e começar a perscrutar novos horizontes. Se realmente a fome, a peste e a guerra estão sob controle, o que irá substituí-las como prioridade na agenda humana? Como bombeiros em um mundo sem incêndios, o gênero humano no início do século xxi deve fazer a si mesmo uma pergunta sem precedente: o que vamos fazer conosco? Num mundo saudável, próspero e harmonioso, o que vai exigir nossa atenção e nossa engenhosidade? Essa pergunta torna-se duplamente urgente em razão dos novos e imensos poderes que a biotecnologia e a tecnologia da informação estão nos oferecendo. O que vamos fazer com todo esse poder?”¹

¹ HARARI, Yuval Noah. **Homo Deus**: uma breve história do amanhã. Tradução: Paulo Geiger. São Paulo: Companhia das Letras, 1ª. ed., 2016, p. 12.

FICHA CATALOGRÁFICA:

Cr Costa dos Santos, João Gabriel
 A redefinição do Estabelecimento Permanente: Repercussões
 da Economia Digital no Direito Tributário Internacional /
 João Gabriel Costa dos Santos; orientador Luiz Alberto
 Gurgel de Faria. -- Brasília, 2020.
 80 p.

 Monografia (Graduação - Direito) -- Universidade de
 Brasília, 2020.

 1. Direito Tributário. 2. Estabelecimento Permanente. 3.
 Economia Digital. 4. OCDE. 5. BEPS. I. Gurgel de Faria,
 Luiz Alberto, orient. II. Título.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA:

SANTOS, João Gabriel Costa dos. **A redefinição do Estabelecimento Permanente: Repercussões da Economia Digital no Direito Tributário Internacional**. Monografia de Final de Curso (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 80f, 2020.

RESUMO

O presente trabalho analisa o impacto das novas tecnologias da economia digital no direito tributário internacional, notadamente na possível redefinição do conceito de Estabelecimento Permanente. As normas internacionais vigentes apenas permitem que um país tribute uma operação a partir de critérios baseados na ideia de presença física, o que não alcança as atividades da economia digital, as quais, na maioria das vezes, ocorrem remotamente. Portanto, esta pesquisa examina o conceito de Estabelecimento Permanente previsto nas regras internacionais, com enfoque nos trabalhos desenvolvidos pelas grandes instituições internacionais, a exemplo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da Comissão Europeia. Posteriormente, são estudadas as características do comércio eletrônico, da computação na nuvem, da publicidade on-line, dos serviços de *streaming* e das impressões 3D, alguns dos principais modelos de negócios que fazem o uso das novas tecnologias. Por fim, discorre-se sobre a importância da busca célere por um consenso sobre as regras de tributação no âmbito dessas transformações. Com base na revisitação das diretrizes internacionais, dando-se enfoque na Ação 1 do projeto BEPS, pretende-se investigar os principais aspectos do processo de criação de regras tributárias para essas operações.

Palavras-Chave: Direito Tributário; Estabelecimento Permanente; Economia Digital; OCDE; BEPS.

ABSTRACT

This undergraduate thesis analyzes the impact of the digital economy's new technologies in international tax law, notably in the possible redefinition of the Permanent Establishment's concept. The existing international tax rules only allow one country to tax an operation based on a physical presence criterion, which does not reach the activities of the digital economy, that, in most cases, occur remotely. Therefore, this research examines Permanent Establishment's definition, with a focus on the work carried out by major international institutions, such as the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the European Commission. Subsequently, it studies the characteristics of e-commerce, cloud computing, online advertising, streaming services, and 3D printing, some of the main business models that make use of new technologies. Finally, it discusses the importance of quickly seeking a consensus on tax rules about these transformations. Based on the revision of international guidelines, focusing on BEPS Action 1, it is intended to investigate the main aspects of the process of creating tax rules for these operations.

Keywords: Tax Law; Permanent Establishment; Digital Economy; OECD; BEPS.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	– Modelo tradicional x Comércio eletrônico.....	42
Figura 2	– Camadas da computação na nuvem	47
Figura 3	– Blocos de Construção do Pilar 1	59
Figura 4	– Fórmula de Cálculo do “Montante A”	60

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	–	Porcentagem de negócios com presença digital por país	36
-----------------	---	---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

3D	Tridimensional
ADS	<i>Automated Digital Services</i>
B2B	<i>Business-to-Business</i>
B2C	<i>Business-to-Consumer</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BEREC	<i>Body of European Regulators for Electronic Communications</i>
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BZSt	<i>Bundeszentralamt für Steuern</i>
C2C	<i>Consumer-to-Consumer</i>
CFA	<i>Committee on Fiscal Affairs</i>
CFB	<i>Consumer-Facing Businesses</i>
CPC	Custo Por Clique
CSP	<i>Cloud Solution Provider</i>
DAT	<i>Digital Advertising Tax</i>
EP	Estabelecimento Permanente
G20	Grupo dos 20
GATS	<i>General Agreement on Trade in Services</i>
GATT	<i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>
IaaS	<i>Infrastructure as a Service</i>
IoT	<i>Internet of Things</i>
IP	<i>Internet Protocol</i>
ISD	Imposto sobre Serviços Digitais
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
MAU	<i>Monthly Active Users</i>
MNEs	<i>Multinational Enterprises</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OTT	<i>Over-The-Top</i>
PaaS	<i>Platform as a Service</i>
RCEP	<i>Regional Comprehensive Economic Partnership</i>
SaaS	<i>Software as a Service</i>
SMS	<i>Short Message Service</i>
TFDE	<i>Task Force on the Digital Economy</i>
TI	Tecnologia da Informação
TIC	Tecnologias de Informação e Comunicação
UE	União Europeia
XaaS	<i>Everything as a Service</i>

Sumário

INTRODUÇÃO	15
 CAPÍTULO I: A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE.....	21
1.1. Propostas no âmbito da Comissão Europeia.....	24
1.2. Relatórios da OCDE	30
 CAPÍTULO II: OS DESAFIOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DAS NOVAS TECNOLOGIAS	40
2.1. Comércio eletrônico.....	41
2.2. Computação na nuvem.....	44
2.3. Publicidade on-line	48
2.4. Serviços de <i>streaming</i>	49
2.5. Impressão 3D	52
 CAPÍTULO III: OS PRÓXIMOS PASSOS: A DEFINIÇÃO DE UM CONSENSO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL.....	54
3.1. “BEPS 2.0”	54
3.2. O relatório sobre o Pilar 1	58
3.3. O cenário global.....	65
 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	68
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72

INTRODUÇÃO

As transformações digitais criaram um cenário inédito para a economia global. O constante desenvolvimento das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC)² revolucionou as relações de trabalho, os meios de comunicação, os hábitos de vida e as relações de comércio. A experiência humana, de um modo geral, foi drasticamente remodelada.

Com o desenvolvimento da *internet*, houve um crescimento exponencial dos consumidores do comércio eletrônico. Estima-se que, no ano de 2020, o mundo passou a contar com quase 3,5 bilhões de consumidores no mercado on-line, podendo esse número chegar à casa dos 4 bilhões já em 2022³.

Some-se a isso a crise de saúde ocasionada pela pandemia do novo coronavírus (Sars-CoV-2), que impactou diretamente as relações de consumo. Diante das adversidades, muitos consumidores e vendedores se viram obrigados a migrar para o comércio eletrônico, o que ocasionou o aumento de, aproximadamente, 10% no número de clientes e de quase 18% da receita global desse setor⁴.

Diversos são os fatores que impulsionaram essa nova prática de comércio e, diante das inovações dela advindas, o meio digital vem ocupando importante papel na economia mundial. Mas, afinal, o que seria “economia digital”?

Até hoje não se tem um significado preciso do termo, mas costuma-se defini-lo como a economia que abarca o valor econômico derivado da *internet* e as atividades econômicas e sociais decorrentes das Tecnologias de Informação e Comunicação⁵. Tais atividades vêm desafiando o conceito atual de criação de valor, eis que, cada vez mais, os mais diversos setores da economia dependem do meio digital para o desenvolvimento de seus produtos e serviços⁶.

Na mesma linha, a constante digitalização da economia tem causado significativas transformações na sistemática da tributação, especialmente no que concerne à força

² *Information and Communication Technology* (ICT).

³ Pesquisa realizada pela *Statista Global Consumer Survey*. Os dados são levantados com base em bancos de dados independentes de grandes *players* do mercado. Disponível em: <https://www.statista.com/outlook/243/100/ecommerce/worldwide#market-revenue>. Acesso em: 18/07/2020.

⁴ Comparativo entre os números de 2019 e os de julho de 2020. Disponível em: <https://www.statista.com/outlook/243/100/ecommerce/worldwide#market-revenue>. Acesso em: 18/07/2020.

⁵ LI, Jinyan. **Protecting the Tax Base in the Digital Economy**. Nova Iorque: United Nations Department of Economics and Social Affairs, 2014, p. 5. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604_Paper9_Li.pdf. Acesso em: 18/07/2020.

⁶ Cf. COLLIN, Nicolas; COLLIN, Pierre. **Task Force on Taxation of the Digital Economy**: Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy. Paris: Ministère de l'Économie et des Finances, 2013, p. 5. Disponível em: www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf. Acesso em: 17/07/2020.

arrecadatória do imposto de renda⁷. Isso porque, juntamente com essas mudanças, surgem novos desafios atinentes aos elementos básicos do fato gerador, bem como a outros aspectos tributários dessas operações.

Nesse sentido, a questão da tributação dessas operações ganha relevo e chama a atenção das grandes organizações econômicas mundiais, a exemplo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Consciente do fenômeno da erosão da base tributável ocasionado pelas novas relações de comércio, a OCDE publicou, em 2013, um relatório intitulado de *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)⁸. O BEPS foi endereçado aos líderes do G-20 e aborda as principais problemáticas decorrentes dessa realidade, buscando propor políticas fiscais de cooperação internacional para o combate aos planejamentos tributários abusivos.

Nesse diapasão, para o enfoque deste trabalho, merece destaque a Ação 1 do projeto BEPS: “Abordar os desafios fiscais da economia digital” (*Tax Challenges Arising from Digitalisation*). Nota-se, assim, que, desde o seu advento, a tributação da economia digital faz parte da pauta prioritária da organização.

Segundo o plano de ação, a proposta da OCDE seria a de (i) identificar as principais dificuldades trazidas pela economia digital no que tange à aplicação de normas tributárias internacionais e (ii) desenvolver soluções para a problemática, em nível global, tanto para a tributação direta como para a indireta⁹.

Assim, a medida busca examinar pontos cruciais atinentes a esse desafio, como a presença digital significativa de uma empresa em determinado país, o que, à luz das normas tributárias tradicionais¹⁰, não criaria vínculos capazes de legitimar uma eventual tributação. Além disso, intenta-se avaliar as novas possíveis qualificações dos rendimentos gerados pelos novos modelos de negócios, bem como estudar os meios de cobrança dos tributos incidentes nessas operações¹¹.

⁷ ROCHA, Sergio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Plano de Ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 15-38, 2018, pp. 16-17.

⁸ Para mais informações, cf. versão traduzida para o português do relatório: “Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros”. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version-9789264201248-pt.htm>>. Acesso em: 18/07/2020.

⁹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 15.

¹⁰ A ideia da menção às normas tidas como tradicionais remete às disposições normativas que ainda não abarcam a tributação de operações da economia digital.

¹¹ OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 15.

Nessa senda, vê-se que, muito além das preocupações da OCDE com os arrojados planejamentos tributários internacionais dos grandes *players* do mercado global, que já faziam acender o debate acerca da erosão da base tributável¹², há um desafio adicional de caráter hermenêutico. Isso porque as tecnologias disruptivas passam a ter impacto na ressignificação de institutos do direito tributário internacional.

À vista disso, merece atenção a pesquisa acerca do Estabelecimento Permanente (EP) para fins de análise dos planejamentos tributários que envolvem a economia digital. Com as recentes mudanças estruturais decorrentes da digitalização, começaram a surgir novas interpretações do conceito de EP no sentido de não mais se exigir a permanência e presença física em determinada jurisdição para se estabelecer um nexo para uma eventual tributação na fonte¹³. O presente trabalho propõe um estudo esmiuçado dos principais tópicos que vêm sendo debatidos no cenário global acerca dessa temática.

A ideia inicial da presente pesquisa advém de estudos daquilo que o professor Hugo de Brito Machado conceitua como “fundamento jurídico do planejamento tributário”¹⁴. O termo

¹² Nesse particular, a título de exemplo, é válido mencionar o célebre caso *Apple Sales International/Apple Operations/Ireland v. European Commission* (T-778/16 e T-892/16), julgado recentemente pelo Tribunal Geral da União Europeia. No dia 30 de agosto de 2016, a Comissária Margrethe Vestager, responsável pela política de concorrência da Comissão Europeia, emitiu uma nota oficial acusando a Irlanda de conceder benefícios fiscais indevidos de até 13 bilhões de euros à Apple. Vestager ressaltou que, à luz das regras da União Europeia em matéria de auxílios estatais, a medida seria ilegal, porque permitiu à Apple pagar um tributo substancialmente inferior ao de outras empresas.

Na sequência de um inquérito aprofundado sobre os auxílios estatais, já lançado desde junho de 2014, a Comissão Europeia concluiu que duas resoluções fiscais emitidas pela Irlanda reduziram significativamente o imposto pago sobre as receitas de duas companhias irlandesas do grupo Apple – *Apple Sales International* e *Apple Operations Europe* – desde 1991.

Como resultado, a Apple apenas pagava uma alíquota efetiva de imposto corporativo de 1%, em 2003, e de 0,005% em 2014. Efetivamente, esse tratamento fiscal permitiu à Apple evitar a tributação de quase todos os lucros gerados pelas vendas dos seus produtos no mercado único da União Europeia (UE). Isso se deve à decisão da multinacional por registrar todas as suas vendas na Irlanda, e não nos países europeus onde os produtos eram vendidos. Dessa forma, a Irlanda funcionou como um paraíso fiscal, por firmar os chamados *sweetheart tax deals* com a Apple.

Como a Comissão pode ordenar a recuperação de auxílios estatais ilegais para os dez anos que precedem o primeiro pedido de informações, o qual foi, no caso, em 2013, exigiu-se que a Irlanda recuperasse os impostos não pagos da Apple no íterim de 2003 a 2014. Contudo, em recente decisão proferida pelo Tribunal Geral da União Europeia, concluiu-se que a Comissão Europeia não obteve êxito em provar a existência de subsídio ilegal concedido à Apple e, portanto, anulou a condenação da companhia. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14926574>>. Acesso em: 17/07/2020.

Conforme anunciado por Margrethe Vestager, em nota do dia 25 de setembro de 2020, a Comissão Europeia recorreu dessa decisão. O recurso (C-465/20 P), contudo, ainda aguarda o julgamento pelo Tribunal de Justiça da União Europeia. Disponível em: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/statement_20_1746>. Acesso em: 25/11/2020.

¹³ ROCHA, Sergio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Plano de Ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 15-38, 2018, p. 29.

¹⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2. ed., 2019, p. 85.

se refere à legitimidade conferida pelos ordenamentos jurídicos aos planejamentos tributários realizados no âmbito de suas jurisdições.

Ocorre que, com a economia digital, surge uma nova faceta dessa legitimidade. Dessa forma, busca-se investigar as bases às quais se assentam as operações internacionais que tenham como objeto a comercialização de bens ou a prestação de serviços oriundos da economia digital.

Partindo-se dessa investigação, pretende-se demonstrar como as novas tecnologias têm redefinido o conceito de EP e, por conseguinte, causado preocupação em diversos países com um remodelamento de planejamentos tributários que envolvam operações com os referidos bens e serviços. Isso porque, por serem mercadorias intangíveis ou serviços não necessariamente presenciais, a questão faz emergir um debate acerca da necessidade de um efetivo estabelecimento físico no país em que ocorrem tais atividades para que lhe seja assegurada a legitimidade ativa para fins tributários.

Ressalte-se que, invariavelmente, em razão da complexidade do tema e por se tratar de problemática que atinge diferentes ordenamentos jurídicos, acredita-se que tais desafios ainda devam se prolongar por muitos anos¹⁵. De todo modo, foi escolhido o recorte geográfico das operações a nível global, eis que, a exemplo dos países-membros da OCDE, algumas nações estrangeiras já possuem estudos mais avançados sobre o assunto. Dessa forma, tratando-se de situações atinentes a duas ou mais ordens jurídicas com poder de tributar, o trabalho tem como base os pilares do direito tributário internacional¹⁶.

Nesse particular, o estudo analisa a problemática da aplicação de regras sobre o Estabelecimento Permanente partindo da premissa de que as operações da economia digital fazem surgir o “concurso de pretensões impositivas”¹⁷ em meio a essas atividades.

Ressalte-se, por fim, que “o direito tributário internacional é ramo do direito público que não se propõe a resolver o concurso de normas tributárias por meio da remissão a uma lei estrangeira”. Na verdade, “os limites da soberania territorial do Estado somente podem ser

¹⁵ Segundo Marina Tanganelli Bellegarde, “[a]inda que o incômodo com os elefantes da tecnologia tenha levado a União Europeia a propor alterações na legislação tributária internacional, mediante a instituição de impostos sobre os serviços digitais, por sua vez, a implementação dessa tributação enfrenta grande resistência de outros países, o que pode acabar refletindo na inviabilidade de efetivação, nesse momento.” BELLEGARDE, Marina Tanganelli. Elefantes que incomodam muita gente. Impostos digitais incomodam muito mais? – Considerações sobre a tributação da economia digital, medidas da União Europeia e reações às Diretivas. **R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 18, n. 104, pp. 133-156, mar./abr., 2020, p. 154.

¹⁶ Sobre o conceito de direito tributário internacional cf.: XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. Rio de Janeiro: Forense, 5. ed., 1998, p. 47.

¹⁷ FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael. **Tributação internacional e planejamento tributário**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 1. ed., 2016, p. 52.

aferidos casuisticamente, tendo como baliza a intensidade da conexão existente”¹⁸. Em outras palavras, para a solução das controvérsias aqui abordadas, não são analisadas as leis internas de cada ordenamento, mas, sim, a conformação das hipóteses analisadas com os princípios gerais do direito tributário internacional.

Assim, o presente trabalho adota uma metodologia descritiva a partir da experiência das grandes instituições internacionais com a tributação da economia digital. Nesse sentido, partindo-se de uma revisão bibliográfica sobre os debates doutrinários mais relevantes e da análise documental¹⁹ das normas internacionais, a pesquisa parte de um método de abordagem de viés qualitativo acerca da matéria, buscando-se, assim, contextualizar o atual cenário da economia digital e, paralelamente, descrever as regras e estudos que abordam a problemática trazida nesta monografia.

Dessa forma, no *primeiro capítulo*, é abordada a definição do conceito de Estabelecimento Permanente sob o prisma, principalmente, do cenário tributário internacional. A partir da busca por uma definição clara sobre o instituto, estuda-se como esse termo pode ganhar outros moldes com a economia digital, que tem criado novos produtos, serviços e interações entre o mercado e os consumidores, ao reduzir a necessidade de pessoal local para o desempenho de atividades empresariais multilaterais (*multi-sided business model*)²⁰. Na linha dessa abordagem, o trabalho examina como a digitalização das atividades empresariais tem redefinido esse conceito a partir de novas balizas, a exemplo do critério da presença digital relevante.

Para tanto, faz-se essencial abordar os trabalhos já desenvolvidos pelas instituições internacionais, a exemplo da Comissão Europeia e da OCDE; tais como: a Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa (2018) e a relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais (2018); os relatórios *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1* (2015) e *Tax Challenges Arising from Digitalisation* (2018); e o *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*

¹⁸ FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael. **Tributação internacional e planejamento tributário**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 1. ed., 2016, pp. 53-55.

¹⁹ Conforme leciona André Cellard, a partir da análise documental, “[...] pode-se operar um corte longitudinal que favorece a observação do processo de maturação ou de evolução de indivíduos, grupos, conceitos, conhecimentos, comportamentos, mentalidades, práticas etc., bem como o de sua gênese até os nossos dias.” CELLARD, André. **A análise documental**. In: POUPART, Jean. *A Pesquisa Qualitativa: Enfoques epistemológicos e metodológicos*. Trad. Ana Cristina Nasser. Petrópolis, Vozes, 3. ed., 2012, p. 295.

²⁰ ROCHA, Sergio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Plano de Ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 15-38, 2018, p. 18.

(2019)²¹.

Posteriormente, no *segundo capítulo*, são examinadas as operações decorrentes das novas tecnologias da economia digital. Assim, são estudados os aspectos tributários dessas atividades, como a materialidade econômica e o fato gerador, para, por fim, desvendar as nuances sobre a definição de EP nesses casos, a fim de se determinar o verdadeiro caminho para a tributação de cada uma dessas tecnologias. São analisadas operações que, substancialmente, têm por objeto o comércio de bens intangíveis ou a prestação de serviços não presenciais. Dessa forma, o trabalho focaliza a análise em operações como: (i) o comércio eletrônico; (ii) a computação na nuvem; (iii) a publicidade on-line; (iv) os serviços de *streaming*; e (v) as impressões 3D.

Em seguida, o *terceiro capítulo* busca conciliar esses conceitos com a agenda internacional, de forma a discorrer sobre a importância da definição de um consenso sobre as regras de tributação no âmbito da economia digital. Com base na revisão das diretrizes internacionais, dando-se enfoque na já mencionada Ação 1 do projeto BEPS, pretende-se traçar os desenhos normativos para a atribuição de regras tributárias às operações com novas tecnologias. Nesse contexto, é relevante abordar os últimos progressos da organização, notadamente o primeiro pilar de abordagem (*Pillar One*) e os próximos passos previstos em seu cronograma.

Por fim, partindo-se para a *conclusão*, após percorrido o processo investigativo, o trabalho busca discorrer sobre as respostas ao problema da pesquisa. Por se tratar de um tema em constante transformação, sobre uma economia extremamente volátil, não se pretende – nem se poderia – esgotar a discussão. Todavia, a partir das variáveis abordadas e com base no recorte escolhido para o presente trabalho, intenta-se levantar subsídios para desenvolver as melhores possíveis soluções para o problema atinente ao esvaziamento da base tributável em razão do acelerado crescimento da economia digital.

²¹ Cf. <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>> e <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148>>. Acesso em 25/09/2020.

CAPÍTULO I:

A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE

Durante recente webinar promovido pela OCDE, o Secretário-Geral da organização, José Ángel Gurría, ao tratar sobre os desafios para a criação de um consenso sobre as regras da tributação da economia digital, ressaltou que a pergunta, atualmente, não é apenas relativa a “quanto”, mas também a “onde” tributar²². Adicionalmente, Gurría pontuou que um dos dois pilares do novo programa de trabalho da Ação 1 do BEPS (*Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*) – que será abordado mais à frente neste trabalho – refere-se justamente à realocação dos direitos de tributar. Nesse sentido, a OCDE está buscando definir questões como a “presença de negócios e atividades sem presença física”, bem como “onde o imposto deve ser pago e em que base” e “qual parte dos lucros pode ou deve ser tributada nas jurisdições onde os clientes e/ou usuários estão localizados”²³.

Para que se possa responder a tais questionamentos, é imprescindível que se tenha bem definido o que, para fins de tributação das operações digitais, se enquadraria como um Estabelecimento Permanente (*Permanent Establishment*).

A figura do Estabelecimento Permanente foi criada para delimitar os critérios de atração dos poderes tributários ao Estado-fonte, haja vista que, em regra, os lucros de uma empresa só são tributáveis no Estado-residência. Isso ocorre em razão da prevalência que se deu à tributação no Estado-residência quando da elaboração das normas sobre os institutos basilares do Direito Tributário Internacional. À vista disso, o exercício da jurisdição fiscal com base no critério da fonte precisa ser justificado a partir de uma série de requisitos altamente fundados na existência de uma presença física relevante.

A OCDE definiu esse conceito no art. 5º do seu primeiro Modelo de Convenção Fiscal (*Model Tax Convention*), de 1977²⁴, e essa definição foi replicada, com breves alterações, nas atualizações posteriores. O documento traz uma série de regras que objetivam regulamentar

²² O webinar com o tema “*International taxation: Addressing the tax challenges arising from digitalisation of the economy*” foi realizado no dia 12/10/2020, através da página oficial da OCDE. Disponível em: <<https://oecd.tv/webtv-solution.com/7020/or/International-taxation-Addressing-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy.html>>. Acesso em 14/10/2020.

²³ Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm>>. Acesso em: 14/10/2020.

²⁴ Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en#page206>. Acesso em: 14/10/2020.

acordos internacionais entre países, a fim de estabelecer parâmetros universais de tributação de lucros e de capital e, assim, evitar a dupla tributação e a evasão fiscal. A sua versão mais recente foi publicada em 21 de novembro de 2017.

Segundo esse dispositivo, o termo EP refere-se à instalação fixa em que a empresa exerce a sua atividade no todo ou em parte. Nos moldes da convenção, essa definição não exaustiva comporta diferentes figuras²⁵, sendo elas, especialmente: o local de gestão da empresa, a filial, o escritório, a fábrica, a oficina e o local de extração de recursos naturais²⁶.

Ademais, no parágrafo 4º do art. 5º, é feita a ressalva para excepcionar dessa definição o uso de instalações utilizadas exclusivamente para o desenvolvimento de atividades meramente preparatórias ou auxiliares. Segundo a versão comentada da convenção, há alguns tipos de serviços que estão tão distantes da atividade principal da empresa, que seria difícil atribuir qualquer lucro aos estabelecimentos fixos em que eles são prestados. Isso porque uma atividade de caráter auxiliar é voltada para dar suporte, sem ser parte essencial do empreendimento.

É o caso de estabelecimentos constituídos para: armazenamento e entrega das mercadorias; estocagem de produtos que são processados por uma outra empresa; exclusiva coleta de informações para o empreendimento; e desenvolvimento de qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar não mencionada²⁷.

Objetivava-se, ao definir o conceito, “delimitar o poder de tributar de cada país, pelos negócios exercidos fora de seu território”²⁸. Nesse sentido, a ideia de Estabelecimento Permanente prevista no art. 5º pressupõe a existência do que se denominou de “*place of business*”: uma instalação com máquinas ou equipamentos, fixada em um determinado local, com um certo nível de permanência e que, obviamente, nela seja desenvolvida a atividade empresarial da companhia²⁹.

Portanto, é possível verificar que a referida norma se preocupou em não englobar

²⁵ Cf. CAVALCANTI, Flávia. **Contribuição ao Estudo do Estabelecimento Permanente**. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013, pp. 135-139.

²⁶ Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>>. Acesso em: 22/09/2020.

²⁷ OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, pp. 132-139.

²⁸ FOZ, Renata; CANEN, Dóris. **O conceito de estabelecimento permanente e a presença digital relevante: websites como sujeitos passivos**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 75-89, 2018, p. 82.

²⁹ Nos termos da versão comentada: “The term ‘place of business’ covers any premises, facilities or installations used for carrying on the business of the enterprise whether or not they are used exclusively for that purpose”. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, pp. 117-118.

qualquer espaço físico dentro do significado de Estabelecimento Permanente. Da mesma forma, a definição insculpida no mencionado texto, ao menos em uma primeira análise, aparenta limitar o conceito do local da atividade empresarial (*place of business*) dentro do aspecto geográfico, o qual exige a presença de uma instalação física para que se considere a possibilidade de se atribuir poderes tributários a determinado Estado. O conceito é baseado no requisito de que essa presença seja suficiente para se conduzir a atividade empresarial em determinado país para que a companhia possa se sujeitar às suas regras tributárias³⁰.

Ocorre que as novas tecnologias advindas da economia digital, que serão abordadas no próximo capítulo, fizeram surgir questionamentos concernentes “à suficiência e à compatibilidade das antigas regras de atribuição de competência no Direito Tributário internacional, notadamente das regras calcadas no princípio da residência”³¹. Desse modo, a definição clássica de presença parece carecer de sentido quando analisados os bens ou serviços desmaterializados, haja vista que, no território do Estado em que são desenvolvidas tais atividades ou comercializados bens intangíveis, muitas vezes sequer há uma instalação fixa.

Nesse particular, a discussão se agrava ao se analisar a redação do art. 7º da convenção, o qual dispõe que “[o]s lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a menos que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente nele situado”³².

À luz dessas disposições, observa-se que a ausência de regras que estipulem um nexo entre o Estado da fonte e a exploração da economia digital coloca em xeque a arrecadação fiscal e demonstra a necessidade de aprimoramento das normas sobre o EP³³. Conscientes desses problemas, as entidades internacionais passaram a avaliar mais detalhadamente os desafios da digitalização da economia na seara tributária. Nos próximos tópicos, serão abordados alguns desses principais estudos.

³⁰ Cf. THORPE, Kyrie E. International Taxation of Electronic Commerce: Is the Internet Age Rendering the Concept of Permanent Establishment Obsolete. **Emory International Law Review**, vol. 11, no. 2, p. 633-696, 1997, p. 654.

³¹ BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 16-36, 2018, p. 17.

³² Tradução livre.

³³ Cf. SANTOS, Ramon Tomazela. **A competitividade no mercado global e a tendência à migração para um sistema de tributação territorial**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 881-898, 2018, p. 892.

1.1. Propostas no âmbito da Comissão Europeia

A ideia de um sistema tributário justo e isonômico é uma preocupação dos membros da União Europeia desde os primeiros debates sobre a tributação de serviços digitais por essa união econômica e política. O Conselho Europeu, organismo responsável pela aprovação de leis a serem aplicadas aos 27 Estados-membros da UE, iniciou os seus trabalhos mais significativos sobre planos de inovação digital em 2017³⁴. Conscientes da necessidade de se estabelecer uma cooperação estreita com os estudos da OCDE, o Conselho sempre ressaltou a necessidade de se endereçar trabalhos para explorar o conceito de Estabelecimento Permanente³⁵.

Em 21 de março de 2018, a Comissão Europeia apresentou duas proposições legislativas com novas regras de tributação voltadas para a economia digital: a Proposta de Diretiva do Conselho voltada para o estabelecimento de regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa³⁶ e a Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais³⁷.

No bojo desses textos, o órgão ressaltou diversas das preocupações concernentes às atuais dificuldades que os decisores políticos têm encontrado para assegurar uma fiscalidade equitativa e eficaz em face da acelerada transformação digital da economia. Destacou-se, nesse sentido, que as regras atuais estão em desarmonia com as novas interações comerciais transfronteiriças, nas quais a exigência de presença física passa a ser desnecessária, “as empresas dependem em larga medida de ativos incorpóreos difíceis de avaliar e os conteúdos gerados pelos utilizadores e a recolha de dados sobre os utilizadores tornaram-se atividades fundamentais para a criação de valor das empresas digitais”³⁸.

³⁴ Em 29 de setembro de 2017, a Presidência do Conselho Europeu realizou o evento “Cimeira Digital de Taline”, com os chefes de Estado ou de Governo da UE. Na ocasião, foram debatidos os planos para colocar a Europa à frente das novidades advindas da economia digital. Em seguida, nos dias 19 e 20 de outubro de 2017, o Conselho já discutia a necessidade de adequação do sistema tributário à era digital.

³⁵ Cf. CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. **Council conclusions on ‘Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy’: 14843/17**. Bruxelas: Conselho da União Europeia, 2017. Disponível em: <<https://www.consilium.europa.eu/media/37181/council-conclusions-on-digital-taxation-nov-2017.pdf>>. Acesso em: 01/10/2020.

³⁶ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa: COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF>. Acesso em: 01/10/2020.

³⁷ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais: COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52018PC0148>>. Acesso em: 01/10/2020.

³⁸ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais:**

Essas regras vigentes, como bem ressaltado na proposta, foram pensadas para as empresas tradicionais e são voltadas para a tributação dos lucros “no local onde o valor é criado”. Isso porque tais medidas foram elaboradas no século XX e orientadas pela ideia de se tributar empresas “físicas”, conferindo-se o direito de tributação a um determinado país com base, principalmente, na presença geográfica em seu território, o que não consegue “captar o alcance mundial das atividades digitais em que a presença física já não é um requisito para a prestação de serviços digitais”³⁹.

Ressaltou-se, assim, o fenômeno do “desajustamento entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado, nomeadamente no caso de modelos de negócios dependentes, em larga medida, da participação dos utilizadores”. Daí decorre um desafio duplo: (i) o pagamento realizado pelos clientes pode estar localizado em uma jurisdição fiscal onde a empresa que realiza a atividade digital não está fisicamente estabelecida e, dessa forma, de acordo com as regras em vigor, não pode a companhia ser considerada sujeito passivo para que os lucros gerados por essas atividades sejam tributados; e (ii) ainda que as empresas da economia digital tenham Estabelecimento Permanente nos países em que seus clientes estão localizados, o valor criado com base na participação desses utilizadores não é levado em conta no momento da definição do montante a ser tributado⁴⁰.

Nesse sentido, a Comissão pontuou a necessidade de se buscar soluções multilaterais e internacionais para o desafio de tributar a economia digital, mas fez a ressalva quanto à complexidade para se obter progressos quando os debates se dão a nível internacional. Isso porque há uma grande dificuldade para se chegar a um consenso entre todos os Estados, fazendo com que soluções abrangentes possam levar anos para serem implementadas na UE.

Trata-se de preocupação válida por parte da instituição, que deve procurar fazer uma abordagem global. Contudo, observando o cenário crítico atual, com o iminente “risco de erosão significativa das matérias coletáveis das sociedades ao longo do tempo e à percepção de

COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS). Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018, p. 1. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52018PC0148>>. Acesso em: 01/10/2020.

³⁹ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais: COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018, p. 2. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52018PC0148>>. Acesso em: 01/10/2020.

⁴⁰ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais: COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018, pp. 2-3. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52018PC0148>>. Acesso em: 01/10/2020.

injustiça em relação à situação”⁴¹, a Comissão também mencionou a necessidade de se implementar ações harmonizadas de curto prazo, a fim de evitar a adoção de medidas unilaterais pelos Estados-membros⁴².

No que tange às medidas a curto prazo, alguns países da UE já têm estudado algumas soluções mais imediatas para tributar as transações digitais. É o caso, por exemplo, da Alemanha, que passou a analisar a implementação de uma modalidade de tributação para as hipóteses de obrigações tributárias limitadas (*beschränkte Steuerpflicht*).

Conforme disposto no Ofício BZSt, de 27 de outubro de 2017⁴³, o Ministério de Finanças alemão definiu as diretrizes para tributar, na fonte, rendimentos oriundos da disponibilização de *softwares* e de bancos de dados de servidores residentes no exterior a consumidores domiciliados na Alemanha⁴⁴.

Examinando o panorama global, cumpre mencionar o mapeamento realizado pela KPMG sobre o desenvolvimento de legislações sobre a tributação da economia digital em todo o mundo. O estudo, intitulado de *Taxation of the digitalized economy: Developments summary*⁴⁵, constatou que, até 19 de novembro de 2020, pelo menos 23 países já haviam instituído tributos diretos sobre a economia digital e 4 já haviam apresentado proposições ou realizado consultas públicas acerca do tema. Para tributos indiretos, a exemplo do IVA, esses números saltam para 81 e 11, respectivamente.

Nessa senda, a Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais propôs a criação de um imposto sobre as receitas da prestação de determinados serviços no meio digital, denominado de Imposto sobre Serviços Digitais (ISD). A ideia seria criar um tributo de fácil implementação e que oportunizasse condições equitativas

⁴¹ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais: COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018, p. 3. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52018PC0148>>. Acesso em: 01/10/2020.

⁴² PALMA, Clotilde Celorico. **A tributação da economia digital e a evolução recente na União Europeia**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 39-57, 2018, p. 52.

⁴³ Disponível em: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2017-10-27-beschaenkte-steuerpflicht-und-steuerabzug-bei-grenzueberschreitender-ueberlassung-von-software-und-datenbanken.html>. Acesso em: 04/10/2020.

⁴⁴ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. **Evolução da Tributação da Economia Digital na Alemanha**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 1016-1037, 2018, p. 1025.

⁴⁵ Disponível em: <<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>>. Acesso em: 31/11/2020.

no ínterim entre a proposta do Conselho e a disponibilização de uma futura solução mais abrangente.

Segundo a proposta, o ISD incidiria, à alíquota de 3%, sobre os serviços da atividade digital em que a participação do usuário constituísse um contributo essencial às prestações, de forma que possibilitasse a obtenção de receitas a partir dessas interações, que se dariam à distância, sem a necessidade de o prestador dos serviços estar fisicamente estabelecido na jurisdição onde o valor é criado, isto é, onde estivessem localizados os seus clientes. Trata-se, assim, de hipótese que abarca modelos de negócios nos quais a participação dos usuários dos serviços é um fator imprescindível. A exação, portanto, recairia sobre as receitas obtidas a partir da monetização dessas atividades digitais⁴⁶.

O art. 3º da Proposta de Diretiva define as atividades que teriam as suas receitas tributadas pelo ISD; quais sejam: (i) a apresentação de publicidade direcionada aos usuários de determinada interface digital⁴⁷; (ii) a transmissão dos dados recolhidos a partir das atividades dos usuários; e (iii) os serviços de intermediação em ambiente virtual, que proporcionam a interação direta entre usuários e, inclusive, facilitam a comercialização de bens ou a prestação de serviços entre eles.

Merece especial destaque, para os fins do estudo desenvolvido nesta seção, o art. 5º da proposta. O referido dispositivo versa sobre o local de tributação e define que as receitas tributáveis pelo ISD deveriam ser consideradas como obtidas pelo Estado-membro onde o usuário estivesse localizado.

Esse aspecto independe do fato de o utilizador haver despendido qualquer montante em dinheiro para a geração dessas receitas, uma vez que o que se leva em consideração para se tributar pelo ISD é, conforme supramencionado, a geração de valor para a empresa a partir da participação do usuário⁴⁸.

⁴⁶ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais: COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018, p. 7. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52018PC0148>>. Acesso em: 01/10/2020. Nesse sentido, cf. GODOI, Marciano Seabra de. **Comentários acerca do imposto sobre transações digitais incluído na Proposta de Diretiva da União Europeia 2018/0073**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 59-74, 2018, p. 69.

⁴⁷ Conforme disposto no art. 2º da Proposta de Diretiva, entende-se por “interface digital” qualquer *software*, incluindo o *website* ou parte dele, e aplicativos, incluindo os aplicativos móveis.

⁴⁸ Segundo o art. 5º, nº 3, da Proposta de Diretiva, a definição dessa geração de valor segue a seguinte regra: “[...] (a) no que respeita às receitas tributáveis decorrentes da prestação de serviços abrangidos pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea a), proporcionalmente ao número de vezes que uma mensagem publicitária foi apresentada nos dispositivos dos utilizadores nesse período de tributação;

Os dados referentes aos usuários seriam determinados com base no IP dos dispositivos ou através de outro método de geolocalização (art. 5º, nº 5), sendo vedada a identificação dos clientes (art. 5º, nº 6).

Ademais, conforme o art. 4º, nº 1, da proposta apresentada, seriam sujeitos passivos do ISD as entidades, residentes ou não da UE, que totalizassem, cumulativamente, (i) receitas globais superiores a 750.000.000,00 EUR e (ii) receitas tributáveis obtidas na UE acima de 50.000.000,00 EUR.

O Conselho da União Europeia não conseguiu chegar a um consenso acerca da implementação do ISD. Em março de 2019, a Presidência firmou um novo compromisso e propôs a criação de um imposto com a incidência limitada aos serviços de publicidade digital. O *Digital Advertising Tax* (DAT) também teria a alíquota de 3% e incidiria sobre as receitas advindas das publicidades que surgissem no dispositivo do usuário de determinada interface digital, durante o período de apuração e quando o dispositivo estivesse localizado no Estado-membro⁴⁹.

Além da solução a curto prazo, a Comissão Europeia também buscou traçar uma solução mais abrangente para o problema. Dessa forma, a segunda Proposta de Diretiva⁵⁰ versa sobre as regras concernentes à presença digital significativa a serem aplicadas em todo o mercado interno da UE.

(b) no que respeita às receitas tributáveis decorrentes da prestação de serviços abrangidos pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea b):

i) se o serviço implicar uma interface digital multilateral que facilita o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores, proporcionalmente ao número de utilizadores que realizaram operações subjacentes na interface digital nesse período de tributação;

ii) se o serviço implicar uma interface digital multilateral de um tipo não abrangido pela alínea i), proporcionalmente ao número de utilizadores com uma conta para esse período de tributação integral ou parcial que lhes permita o acesso à interface digital;

(c) no que respeita às receitas tributáveis decorrentes da prestação de serviços abrangidos pelo artigo 3.º, n.º 1, alínea c), proporcionalmente ao número de utilizadores cujos dados transmitidos nesse período de tributação foram gerados como resultado da utilização pelos utilizadores de um dispositivo para acesso a uma interface digital, nesse período de tributação ou num período de tributação anterior.” Cf. COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais: COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018, pp. 29-30. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52018PC0148>>. Acesso em: 01/10/2020.

⁴⁹ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services – Political agreement**. Bruxelas: Conselho da União Europeia, Presidência, 2019. Disponível em: <<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/en/pdf>>. Acesso em: 05/10/2020.

⁵⁰ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa: COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF>. Acesso em: 01/10/2020.

Pretendia-se, com essa proposição, definir uma iniciativa comum da instituição para tratar sobre o assunto, a fim de lhe conferir uma abordagem multilateral. Isso porque, conforme disposto na Exposição de Motivos da proposta, as “abordagens unilaterais e divergentes por parte de cada Estado-Membro poderiam revelar-se ineficazes e fragmentar o mercado único, criando conflitos entre políticas nacionais, assim como distorções e obstáculos fiscais para as empresas da UE”⁵¹.

Segundo o art. 1º da proposta, a diretiva tem como objeto o alargamento do conceito de Estabelecimento Permanente, pois inclui a presença digital significativa nos Estados-membros dentro das regras de tributação pelo imposto de renda.

Conforme prevê o art. 4º da proposta, considera-se a existência de um EP se houver uma presença digital significativa por meio da qual a atividade da empresa é total ou parcialmente exercida. Por conseguinte, a referida presença digital significativa em determinado Estado-membro se configurará quando “a atividade exercida através dessa presença consistir, total ou parcialmente, na prestação de serviços digitais através de uma interface digital”, devendo ser observadas as seguintes condições para determinado período fiscal: (i) as receitas totais resultantes da prestação de serviços digitais a usuários situados no Estado-membro devem ser superiores a 7.000.000,00 EUR; (ii) deve haver mais de 100.000 usuários de serviços digitais no Estado-membro; e (iii) devem ser celebrados mais de 3.000 contratos de prestação dos serviços digitais com os usuários situados no Estado-membro.

No que se refere à primeira condição, a proposta observa que a proporção das receitas totais deverá ser determinada com base no número de vezes que os dispositivos são utilizados pelos usuários situados em qualquer parte do mundo, durante o período de apuração, para acessar a interface digital através da qual os serviços digitais são fornecidos⁵².

A propostas, no geral, foram tímidas⁵³ e sem muita repercussão para além dos debates travados na Comissão da União Europeia. Posteriormente, os trabalhos da OCDE passaram a ganhar maior protagonismo no cenário internacional.

⁵¹ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa: COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018, p. 5. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF>. Acesso em: 01/10/2020.

⁵² COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa: COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018, p. 17. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF>. Acesso em: 01/10/2020.

⁵³ GONÇALVES, Susana Estêvão. Tributação da Economia Digital: Os primeiros passos de uma revolução fiscal? *Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n. 50, pp. 149-154, 2018, p. 154.

1.2. Relatórios da OCDE

Segundo o grupo de trabalho *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, atualmente composto por 137 países⁵⁴ – dentre eles, o Brasil –, a digitalização da economia trouxe o desafio de adequar os novos modelos negociais das Empresas Multinacionais (*Multinational Enterprises* – MNEs) com as normas vigentes. Ressaltou-se que as regras de alocação de lucros não se enquadram mais em uma economia globalizada e altamente digitalizada, na qual o valor está concentrado em aspectos intangíveis⁵⁵.

A organização sempre demonstrou a sua preocupação em endereçar diretrizes para uma atualização das normas tributárias internacionais, as quais, idealizadas no início do século XX, não contemplam diversos aspectos da economia digital. Ademais, a adoção de medidas unilaterais pelos Estados também é uma aflição da OCDE, a qual destaca que isso pode comprometer ainda mais a integridade do sistema tributário internacional⁵⁶. Portanto, foi idealizado o projeto BEPS para tratar sobre esse e outros desafios do direito tributário internacional.

No escopo do BEPS, a Ação 1 de seu Plano de Ação tem o enfoque na abordagem dos desafios fiscais da economia digital (*Tax Challenges Arising from Digitalisation*). O relatório inicial do projeto, de 2013, ressalta serem objetivos dessa vertente (i) identificar as principais dificuldades trazidas pela economia digital no que tange à aplicação de normas tributárias internacionais e (ii) desenvolver soluções para a problemática, em nível global, tanto para a tributação direta como para a indireta⁵⁷.

Em seguida, em 2015, foi publicado o primeiro relatório voltado para um estudo concreto da Ação 1. Denominado de *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*⁵⁸, o trabalho apresentou algumas possíveis propostas para a análise do tema que efervescia cada vez mais entre as grandes economias do mundo. Foram identificados diversos desafios fiscais atinentes à digitalização, que vão além dos problemas de erosão da base tributável, tais como a constituição de uma ideia denexo e a monetização da troca de dados. O documento considerou

⁵⁴ Nesse particular, merece destaque a iniciativa da OCDE de criação de uma estrutura inclusiva para o desenvolvimento dos trabalhos sobre o tema, com a participação de diversos países não-membros do G20 ou da OCDE.

⁵⁵ Cf. OCDE. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress report July 2017-June 2018*. Paris: OECD Publishing, 2018.

⁵⁶ Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/top-10-frequently-asked-questions-tax-challenges-digitalisation.pdf>>. Acesso em: 05/11/2020.

⁵⁷ OCDE. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 15.

⁵⁸ OCDE. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 - Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015.

opções que poderiam dar respostas a alguns destes desafios mais amplos.

O relatório congregou os estudos desenvolvidos pela *Task Force on the Digital Economy* (TFDE), órgão subsidiário do Comitê de Assuntos Fiscais (CFA) da OCDE, criado em setembro de 2013 e composto por países não pertencentes ao G20. Os membros-associados da TFDE trabalharam para desenvolver um relatório identificando problemas levantados pela economia digital.

Para tanto, o grupo consultou as partes interessadas e analisou contribuições por escrito enviadas por empresas, pela sociedade civil, por acadêmicos e pelos países subdesenvolvidos. As conclusões e as próximas etapas recomendadas estão contidas no relatório⁵⁹.

Como resultado desse estudo, o relatório constatou cinco diferentes opções de abordagem em face dos desafios presentes na tributação da economia digital: (i) alteração do rol de isenções admissíveis, previstas no art. 5º, parágrafo 4º, da Convenção Modelo da OCDE; (ii) estabelecimento de um novo nexó (ou elemento de conexão) para determinar a configuração de EP com base na presença digital significativa; (iii) uso do teste da presença significativa para a caracterização do EP; (iv) criação de impostos de incidência na fonte para transações digitais transfronteiriças; ou (v) criação de um imposto sobre o fluxo de dados de *internet (bit tax)*⁶⁰.

A primeira proposta pretende revisar o parágrafo 4º do art. 5º, já mencionado neste capítulo. Segundo o relatório, algumas atividades que anteriormente eram preparatórias ou auxiliares nos antigos modelos de negócios podem ter ganhado funções centrais para certas empresas no mundo digital. Dessa forma, é ressaltado no estudo que, na Ação 7 do BEPS, já se acordou em modificar esse dispositivo para garantir que as exceções ao *status* de EP não excluam atividades que, hoje, se tornaram principais para as empresas que atuam na economia digital.

Como exemplo, é citado o caso de uma companhia manter, no país de destino, um armazém local, com um número significativo de funcionários para assegurar a entrega rápida de mercadorias vendidas on-line aos clientes. Isso seria, portanto, um elemento-chave do ramo de vendas pela *internet*⁶¹.

A segunda opção estabeleceria uma regra de presença tributável em um país na hipótese de uma empresa multinacional não residente possuir uma presença econômica significativa nele com base em fatores que evidenciassem uma interação econômica via tecnologia e outras

⁵⁹ OCDE. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 - Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 11.

⁶⁰ *Ibidem*, pp. 106-121.

⁶¹ *Ibidem*, p. 132.

ferramentas automatizadas. Esses fatores seriam combinados com algum outro critério baseado no volume de receita derivada de transações remotas no país, a fim de garantir que apenas os casos em que se configurasse uma participação realmente significativa fossem abarcados pela regra⁶².

O elemento de conexão (*new nexus*) para a definição de uma presença significativa para fins tributários seria baseado em alguns fatores. O primeiro deles seria a *receita*, haja vista que esse critério pode ser um dos indicadores mais claros da existência de consistência econômica em um determinado país. Todavia, o relatório constatou alguns problemas técnicos para a delimitação desse fator no âmbito da economia digital; quais sejam: (i) definir quais transações seriam abarcadas; (ii) determinar qual parcela da receita seria tributável; e (iii) controlar as transações remotas realizadas pela empresa não residente, a fim de administrar a cadeia de operações e identificar o país de residência dos clientes⁶³.

No que concerne ao primeiro problema, o relatório sugeriu que a regra contemplasse as transações envolvendo a celebração de contrato realizado através de uma plataforma digital, que dependa precipuamente de sistemas automatizados para a sua eficácia. Ademais, para superar o desafio da administração dessas transações, o estudo propôs a introdução de um sistema de registro obrigatório para as empresas que atendessem aos requisitos que configurassem a presença econômica significativa em um determinado país.

Também são mencionados os fatores *digitais* para definir o novo nexo. Nesse sentido, é destacado que, na economia digital, a definição de uma presença significativa on-line, observada a partir do nível de interação com os usuários de um determinado país, depende de fatores análogos àqueles que as empresas de “tijolo e argamassa” necessitam⁶⁴. Seriam eles: (i) um *website* da empresa com domínio local no país; (ii) o registro em plataforma digital local; e (iii) opções de pagamento locais, com os preços na moeda local e impostos e taxas do país já incluídos no valor total.

Além disso, também há os fatores *baseados no usuário*, que podem ser usados de diversas maneiras para se aferir o nível de participação na vida econômica de um país. O primeiro fator poderia ser a quantidade de usuários ativos mensais (*Monthly Active Users – MAU*), determinado pelo número de clientes registrados que efetuaram login e visitaram o *website* de uma empresa no período de 30 dias. A OCDE ressalta que um fator baseado no

⁶² OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 - Final Report**. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 107.

⁶³ Ibidem, pp. 107-108.

⁶⁴ Localização, publicidade e propaganda, opções de pagamento e funcionários para o atendimento ao cliente e vendas.

MAU apresenta a vantagem de medir a base de clientes em um determinado país a partir do nível de engajamento. No entanto, é feita a ressalva acerca da necessidade de se definir métricas detalhadas, juntamente a especialistas em TI, para que se possa usar este fator. Isso porque critérios como o nível de engajamento são genéricos e necessitam de maior precisão para se determinar, por exemplo, se um usuário é ativo em determinado país.

Ademais, o relatório também faz o alerta para a necessidade de garantia da confiabilidade e da veracidade das informações, haja vista a possibilidade de fraudes nas contas, o uso de vários cadastros por um mesmo usuário, o fornecimento de informações falsas ou o uso de *bots*⁶⁵.

Outro fator baseado no usuário seria a celebração regular de contratos. Na seara da economia digital, as plataformas que oferecem serviços on-line gratuitos para seus usuários sujeitam o acesso à necessidade de prévia aceitação dos “Termos de Uso” ou “Termos de Serviço”, que são definidos como “contratos que governam a relação jurídica entre o usuário final e o provedor de serviços *online*”⁶⁶. Portanto, esses termos criam um vínculo jurídico entre a plataforma e o utilizador da rede e, dessa forma, a quantidade de contratos celebrados com os usuários que residem habitualmente no país pode ser considerada um fator relevante de avaliação.

Demais disso, o volume de dados coletados dos usuários é outro critério a ser analisado. Atualmente, o uso de dados pessoais para fins comerciais é prática corrente, que assegura significativas vantagens concorrenciais às empresas dos mais diversos ramos do mercado. A partir da base de dados, definida como “coleções de dados, estruturadas e organizadas com o uso de recursos de informática, de modo a facilitar a seleção e recuperação das informações armazenadas”⁶⁷, é possível o tratamento dessas informações para o desenvolvimento de diversas atividades digitais, a exemplo dos serviços de publicidade direcionada.

Partindo-se para a opção de se utilizar a presença econômica significativa como critério para a definição do EP, é destacado, no relatório, que seriam necessárias algumas modificações significativas nas regras vigentes. Dessa maneira, é sugerida a implementação de um novo método, baseado na repartição de parcela da receita da empresa para a presença digital significativa, com base em uma fórmula predeterminada ou em fatores de alocação variáveis

⁶⁵ OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 - Final Report**. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 110.

⁶⁶ CARNEIRO, Ramon Mariano. “Li e aceito”: violações a direitos fundamentais nos termos de uso das plataformas digitais. **Revista Internet & Sociedade**, n. 1, v. 1, fev., pp. 200-229, 2020, p. 207.

⁶⁷ LINS, Bernardo F. E. **Privacidade e Internet**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2000, p. 8.

determinados caso a caso. Uma outra alternativa seria o uso do método do lucro presumido para as empresas da economia digital⁶⁸.

A quarta proposta consiste na cobrança de um imposto retido na fonte sobre transações digitais. O tributo incidiria “sobre os pagamentos feitos pelos consumidores-usuários para adquirir produtos ou serviços digitais que sejam oferecidos por empresas não residentes”. A retenção do imposto incidente sobre os valores pagos ao exterior ficaria a cargo das instituições financeiras, que o repassariam aos Estados⁶⁹.

Por fim, a ideia de criação do *bit tax* remete à instituição de um tributo incidente sobre as transações digitais, que teria como base de cálculo o número de *bytes* utilizados pelo *website* juntamente com algum outro elemento que permitisse a tributação progressiva dos resultados econômicos, a exemplo da receita bruta⁷⁰.

O relatório foi, de um modo geral, criticado por não propor uma revisão completa das regras tributárias internacionais⁷¹. Na verdade, foram apresentadas soluções de curto prazo, que não colocariam um ponto final nos problemas abordados.

Além disso, conforme leciona Tatiana Falcão, nenhuma das opções propostas poderia individualmente lidar com o problema imposto pela tributação da economia digital. Seria necessário, v.g., que as considerações “ii” e “iii” fossem aplicadas em conjunto, definindo-se os contratos assinados e os pagamentos efetuados remotamente para a utilização de serviços digitais como novos elementos de conexão para determinar a existência de Estabelecimento Permanente, mas, concomitantemente, utilizando-se do teste da presença digital significativa para a sua caracterização. Trata-se, assim, da necessidade de se aliar nexo e substância econômica⁷².

De todo modo, a falta de consenso dos países sobre qual das medidas propostas pela TFDE deveria ser adotada fez com que nenhuma delas fosse efetivamente implementada no

⁶⁸ OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 - Final Report**. Paris: OECD Publishing, 2015, pp. 111-112.

⁶⁹ GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; CANEN, Dóris. **Medidas unilaterais adotadas internacionalmente e outras propostas de endereçamento do problema no âmbito da tributação direta da renda**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 211-234, 2018, pp. 225-226.

⁷⁰ Cf. SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sérgio André. **Tax sovereignty and digital economy in Post-BEPS times**. In: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (org.). **Tax sovereignty in the BEPS Era**. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, pp. 29-46, 2017, p. 42.

⁷¹ Cf. ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, pp. 224-225.

⁷² FALCÃO, Tatiana. **Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 944-958, 2018, pp. 946-951.

âmbito internacional⁷³.

Na sequência de seus trabalhos, em 2018, a OCDE publicou o relatório provisório sobre o tema, oriundo de consulta pública realizada com os Estados envolvidos no trabalho⁷⁴. Nessa oportunidade, a organização ressaltou a importância de também se voltar os olhos para a necessidade de uma reconceitualização, na economia digital, da repartição de competência tributária entre Estado-fonte e Estado-residência⁷⁵.

O enfoque dado ao relatório foi na efetiva implementação de medidas. Após a assinatura, em junho de 2017, de um acordo multilateral para a criação de tratados voltados para o estabelecimento de ações de prevenção da erosão da base tributável⁷⁶, a OCDE e os países do G20 endossaram a ideia de dar sequência ao trabalho para garantir a execução coordenada e consistente de diretrizes no âmbito do projeto⁷⁷.

Dessa forma, para contextualizar o cenário global, é ressaltada a intensificação da difusão de tecnologias comparativamente com 2015, ano em que foi publicado o primeiro relatório sobre o tema no âmbito do projeto BEPS. Isso porque os dispositivos digitais, a conectividade e a tecnologia inteligente ocasionaram mudanças ainda mais significativas na economia digital.

Nota-se, nesse sentido, que mesmo uma diferença de três anos – apesar de aparentar ser um curto período – já possui significativas transformações para a economia digital. O relatório de 2015 já havia identificado uma série de tecnologias emergentes, tais como a *Internet* das Coisas (IoT), as moedas digitais, a economia de compartilhamento, a impressão 3D etc. Poucos anos depois, a importância crescente dessas tendências foi confirmada, dado o crescimento exponencial do uso dessas inovações.

Nessa linha, o relatório provisório destacou que, nos últimos anos, o uso de computação

⁷³ Cf. DIAS, Felipe Wagner de Lima. Action 1 do BEPS, Medidas Unilaterais Adotadas por Países e seus Impactos na Tributação dos Negócios da Economia Digital. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 07, pp. 141-160, 2020, p. 143; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 922-943, 2018, pp. 935-937.

⁷⁴ OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2018.

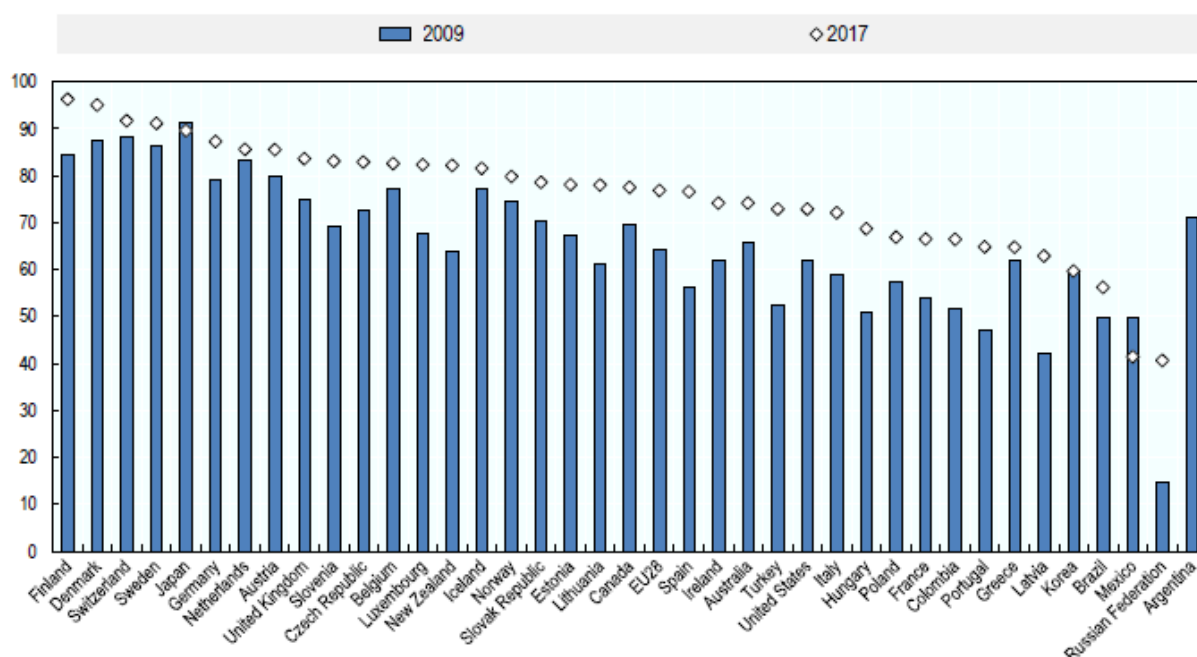
⁷⁵ Cf. GOMES, Daniel de Paiva et al. **Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do Projeto BEPS da OCDE**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 43-66, 2018, p. 55.

⁷⁶ *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beeps.pdf>>. Acesso em: 05/11/2020.

⁷⁷ OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 3.

em nuvem entre as empresas cresceu em ritmo acelerado e uma grande porcentagem das empresas passou a ter uma significativa presença na *web*. Para contextualizar tal constatação, o estudo trouxe a tabela abaixo, que compara, em números percentuais, a presença digital dos negócios em diversos países do mundo entre os anos de 2009 e 2017. Percebe-se que, na maioria dos países analisados, houve um crescimento significativo em menos de dez anos. A Rússia, por exemplo, teve um salto de quase trinta pontos percentuais entre 2009 e 2014.

Tabela 1 – Porcentagem de negócios com presença digital por país



Notes: 2009 series - the following countries show different year data: Canada (2007), Iceland (2010), Mexico (2008), New Zealand (2008) and the United States (2007).

2017 series - the following countries show different year data: Australia (2016), Brazil (2015), Canada (2013), Switzerland (2011), Colombia (2015), Japan (2015), Korea (2015), Mexico (2012), New Zealand (2016), the Russian Federation (2014) and the United States (2012).

Source: Eurostat; OECD; UNCTAD, February 2018.

Fonte: *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*⁷⁸.

À vista desses relevantes dados, o relatório buscou desenvolver um estudo minucioso sobre a criação de valor em diferentes modelos de negócios digitalizados, com foco nas principais características dos mercados e nos processos de digitalização de suas estruturas. A análise é complementada por estudos de caso com o objetivo de identificar os principais fatores

⁷⁸ OCDE. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 14.

que prevalecem em negócios mais digitalizados.

Dessa forma, para se realizar a abordagem acerca da criação de valor, é feita, primeiramente, uma revisão da ideia de *value chain*, desenvolvida pelo professor Michael Porter em meados dos anos 1980. Segundo o autor, toda empresa é um conjunto de atividades, que podem ser representadas usando uma cadeia de valor.

A cadeia de valor descreve como o valor pode ser criado a partir de informações capturadas no curso das atividades primárias. Ela é o reflexo de sua história, estratégia e desenvolvimento das economias que tangenciam essas atividades. O valor total definido na cadeia consiste em dois critérios: (i) *value activities*, definidas como as diferentes atividades físicas e tecnológicas da companhia; e (ii) *margin*, que é a diferença entre o valor total e o custo do desenvolvimento das *value activities*. Toda *value activity* envolve investimentos, recursos humanos e o emprego de tecnologia para o seu desenvolvimento. Esses fatores representam discretos “tijolos” na construção de uma vantagem competitiva para a empresa⁷⁹.

Segundo o relatório, a ideia de Porter foi duramente criticada, pois o autor via a *internet* como um facilitador que aumentava a eficiência, e não como um novo meio de geração de valor. Em resposta a esse problema, a OCDE menciona que Rayport e Sviokla introduziram o conceito de cadeia de valor virtual, que serviria como um refinamento da cadeia de Porter.

Nesse particular, os dois autores definem as etapas virtuais de agregação de valor, realizadas por meio do uso de informações. A criação de valor em qualquer estágio de uma cadeia de valor virtual envolve uma sequência de cinco atividades: coleta, organização, seleção, síntese e distribuição de informações. Portanto, destacam esses autores que, assim ocorre na transformação de matéria-prima em algum produto, hoje, informações brutas são coletadas e agregam valor por meio dessas etapas⁸⁰.

Desse modo, atualmente, os empreendimentos digitalizados compõem o que se denominou de *value network*, rede que utiliza as interconexões entre os clientes, no meio virtual, para o desenvolvimento dos modelos de negócios. Nessas atividades em rede, o valor é criado por meio do *link* entre os usuários, que pode ser direto (v.g. rede social) ou indireto (v.g. banco de varejo em que os clientes estão ligados por fundos em comum)⁸¹.

Após uma análise detalhada desses diferentes modelos de negócios operados através da

⁷⁹ PORTER, Michael E. **Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance**. Nova Iorque: The Free Press, 1985, pp. 36-39.

⁸⁰ Cf. RAYPORT, Jeffrey F.; SVIOKLA, John. Exploiting the Virtual Value Chain. **Harvard Business Review**, 1995.

⁸¹ OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 38.

rede de valor, são feitas considerações sobre a implementação e o impacto do projeto BEPS. O relatório destaca que algumas MNEs digitalizadas, como Amazon, eBay e Facebook, cientes das propostas de alteração das regras de EP, já começaram mudar suas estruturas comerciais com base em modelos de vendas remotas para modelos de revendedores locais on-line (distribuidores). Essas mudanças se deram em resposta às medidas desenvolvidas no âmbito da Ação 7, que visa combater a prevenção artificial de EP.

Também é ressaltado que alguns países já responderam provisoriamente às mudanças estruturais decorrentes da digitalização, reconsiderando a definição de EP a partir de fatores de presença digital. Contudo, o relatório prossegue reconhecendo que não há consenso sobre a necessidade de ações provisórias, uma vez que a proliferação de abordagens unilaterais provavelmente teria impactos adversos e poderia aumentar a dupla tributação e a complexidade tanto para os contribuintes, quanto para as autoridades fiscais⁸².

Além disso, pondera-se que foram poucas as medidas BEPS implementadas para o enfrentamento dos desafios fiscais diretos mais amplos levantados pela digitalização. O relatório observa que, para muitos países, esses desafios permanecem, em grande parte, sem solução, haja vista que as soluções relevantes do pacote BEPS foram projetadas principalmente para combater casos de dupla não tributação, em vez dos desafios fiscais mais sistemáticos impostos pela digitalização⁸³.

Por fim, são desenhadas orientações para o trabalho futuro do grupo para enfrentar os desafios fiscais levantados pela digitalização, destacando que a previsão de publicação de um relatório final seria em 2020.

Muito em razão da pandemia do novo coronavírus (Sars-CoV-2), o desenvolvimento das atividades ficou atrasado e ainda não se tem um estudo final. De todo modo, a OCDE já sinalizou o retorno dos trabalhos, com a publicação dos dois pilares de abordagem (*the reallocation of taxing rights* e *global anti-base erosion mechanism*), que serão estudados mais à frente neste trabalho. A organização também abriu ao público em geral um prazo para envio de comentários sobre os dois pilares (outubro a dezembro de 2020)⁸⁴ e agendou reuniões virtuais para tratar sobre os resultados dessa consulta pública (janeiro de 2021).

Ainda no mencionado webinar promovido pela OCDE, Gurría foi questionado sobre a sua saída do comando da organização em junho de 2021 e o reflexo disso no

⁸² OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 212.

⁸³ Ibidem, p. 90.

⁸⁴ Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>>. Acesso em: 15/11/2020.

comprometimento dos trabalhos até então desenvolvidos no âmbito do projeto BEPS. Em resposta, o Secretário-Geral destacou que a questão mais importante desse projeto é que ele não depende de um indivíduo em particular, mas, sim, de um time e de todos os países envolvidos no debate, que, no final, representarão o desejo político da coletividade⁸⁵.

⁸⁵ Disponível em: <<https://oecd.tv.webtv-solution.com/7020/or/International-taxation-Addressing-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy.html>>. Acesso em 14/10/2020.

CAPÍTULO II:

OS DESAFIOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DAS NOVAS TECNOLOGIAS

Analisando os diversos estudos desenvolvidos pelas grandes entidades internacionais, pode-se verificar que os desafios são multifacetados. Afinal, não se trata de apenas uma, mas de inúmeras tecnologias disruptivas que surgem e passam a demandar a regulação pelo direito. Como são avanços muito dinâmicos, haverá sempre empecilhos temporais, ou até mesmo políticos, fazendo com que os institutos jurídicos atuem quase sempre em atraso⁸⁶.

Um fenômeno que acentua ainda mais esses desafios é o desenvolvimento acelerado da *Internet das Coisas* (*Internet of Things* – IoT). De forma simples, a IoT pode ser definida como “a comunicação entre coisas, em oposição à comunicação entre pessoas”⁸⁷. Em outras palavras, trata-se de sistema em que, por meio de sensores ou dispositivos inteligentes, várias máquinas se comunicam e, através dessa conexão, são coletados e armazenados dados em uma central de processamento e análise para, assim, serem gerados subprodutos, como relatórios ou banco de dados. Essa nova tecnologia já se faz tão presente na sociedade que, segundo estudo realizado pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), estima-se que a IoT, em 2025, causará um impacto de 4% a 11% do Produto Interno Bruto do planeta⁸⁸.

Um exemplo prático de IoT é a denominada *Smart Home*, que oferece automação residencial através do acesso remoto, via *smartphone*, para o desempenho de tarefas como: “acender e apagar luzes, saber o tempo de vida das lâmpadas, abrir e fechar portas e portões, ligar e desligar TV/Ar-Condicionado, receber a Lista de mantimentos faltantes na geladeira, receber informações via SMART-TV e Vídeos etc.”⁸⁹.

Essa integração abarca modelos de negócios que envolvem diversas atividades; tais

⁸⁶ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; NETO, Carlos Augusto Daniel. **O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria**: Reflexos na Tributação. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 322-338, 2018, p. 322.

⁸⁷ BEPPU, Ana Cláudia. **Internet das Coisas**: Questões regulatórias e os desafios do ambiente normativo nacional. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 93-108, 2018, pp. 95-97.

⁸⁸ Cf. *Relatório do Plano de Ação Iniciativas e Projetos Mobilizadores*. Os dados mencionados pelo relatório foram extraídos de um levantamento feito pelo *McKinsey Global Institute*. Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/wcm/connect/site/269bc780-8cdb-4b9b-a297-53955103d4c5/relatorio-final-plano-de-acao-produto-8-alterado.pdf?MOD=AJPERES&CVID=m0jDUok>>. Acesso em: 15/11/2020.

⁸⁹ LEITE, J.R. Emiliano, MARTINS, Paulo S.; URSINI, Edson L. A Internet das Coisas (IoT): Tecnologias e Aplicações. **Brazilian Technology Symposium**, v. 1, 2017, p. 5.

como: serviço de comunicação, armazenamento e processamento de dados, licenciamento de *software* etc. Quando essas operações são desempenhadas pelo mesmo provedor de IoT, tem-se a hipótese de um contrato misto ou complexo, com atividades baralhadas. Esse tipo de contrato torna dificultosa a tarefa de se determinar a correta incidência tributária⁹⁰.

Além dessa tendência de automação das atividades da economia digital pela IoT, surge o desafio atinente ao fenômeno da desvinculação dessas operações da ideia de presença física para sua execução. Nesse sentido, o comércio eletrônico, a computação na nuvem, a publicidade on-line, os serviços de *streaming* e as impressões 3D são algumas das principais atividades que redefiniram as relações jurídico-tributárias e criaram novos moldes para a tributação de bens e serviços baseados em fatores não físicos.

Dessa forma, faz-se necessário compreender as especificidades de cada uma dessas tecnologias para que se possa ter uma visão mais completa das materialidades que se pretende atrair para o campo da tributação com base na redefinição da ideia de EP. Esse exame é importante para que se possa avançar para a última etapa dos trabalhos desenvolvidos pela OCDE.

Isso porque as últimas abordagens no âmbito da Ação 1 já se debruçaram sobre a análise esmiuçada das especificidades das principais tecnologias que vêm desafiando o conceito vigente de EP. Assim, neste capítulo, são estudadas algumas das inovações mais relevantes para os fins desse estudo.

2.1. Comércio eletrônico

Apesar de não ser uma tecnologia tão recente quando comparada às demais inovações elencadas nesta seção, o comércio eletrônico (*e-commerce*) vem adquirindo cada vez mais importância na economia global nos últimos anos.

Conforme definido pelo *OECD Guide to Measuring the Information Society*, *e-commerce* é “a venda ou compra de produtos ou serviços, conduzida por uma rede de computadores por métodos especificamente projetados para fins de recebimento e realização de pedidos”⁹¹.

Essa atividade pode ocorrer de forma direta (on-line), quando a transmissão do bem ou

⁹⁰ LARA, Daniela Silveira. **Tributação da Internet das Coisas**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 109-126, 2018, p. 117.

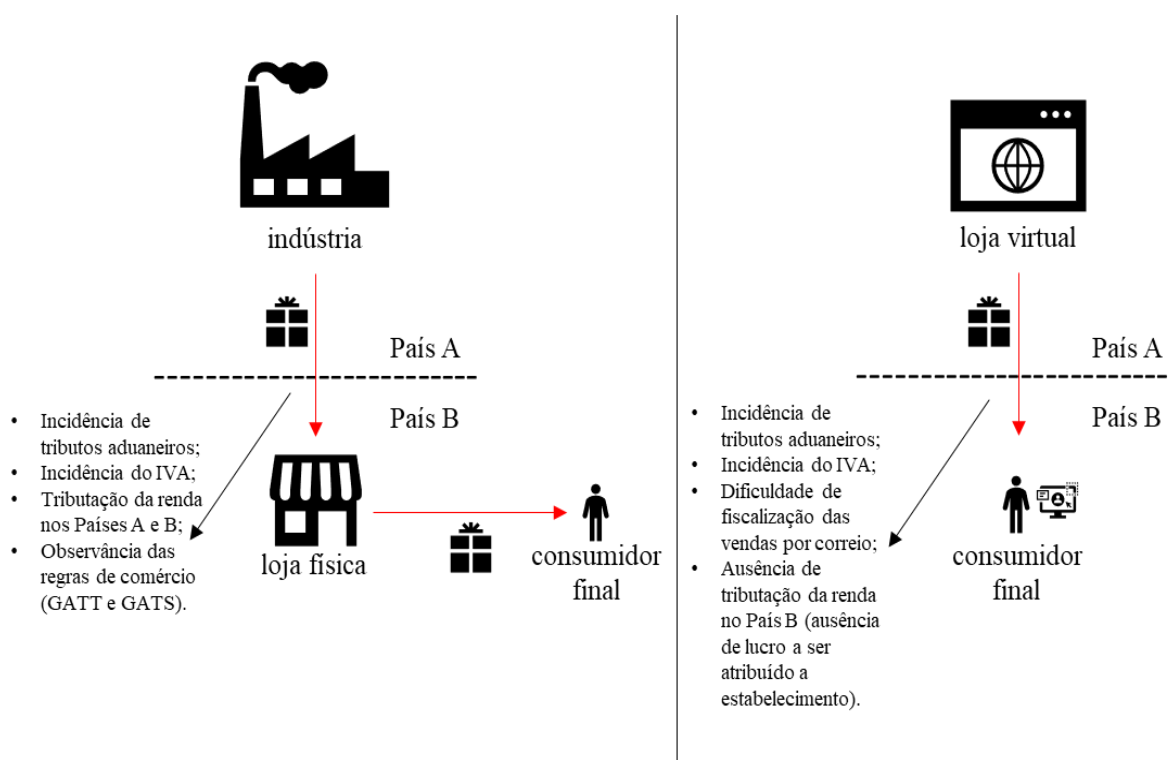
⁹¹ OCDE. **OECD Guide to Measuring the Information Society**. Paris: OECD Publishing, 2011, p. 72. Tradução livre.

serviço é feita de maneira eletrônica, e indireta (off-line), quando há uma efetiva entrega do bem ou serviço pelos meios de transporte tradicionais. No segundo caso, o comércio eletrônico opera como mero facilitador da compra e venda da mercadoria ou da prestação do serviço, ao permitir que a transação se dê de forma virtual⁹².

Essa mudança, apesar de parecer sutil aos olhos do consumidor, gera grandes impactos tributários na cadeia produtiva. Com a caminhada para a digitalização do comércio, o modelo tradicional de comercialização de mercadorias – baseado na presença física, com produtos vendidos em estabelecimentos e serviços prestados presencialmente – perdeu força para um sistema de vendas em que a loja passa a ser a tela do computador. Exemplo claro dessa transformação é a ascensão de lojas virtuais de departamento como a Amazon, que já supera os US\$ 6 bilhões de lucro líquido por trimestre⁹³.

O esquema abaixo elucida as principais diferenças entre os dois modelos:

Figura 1 - Modelo tradicional x Comércio eletrônico



Fonte: elaborada pelo autor.

Como se pode perceber, esse novo desenho de compras on-line causa, inevitavelmente,

⁹² PIRES FILHO, Jorge José Roque. **Os Desafios da Tributação na Economia Digital**. Dissertação de Mestrado. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2017, p. 21.

⁹³ Cf. Disponível em: <<https://ir.aboutamazon.com/quarterly-results/default.aspx>>. Acesso em: 15/11/2020.

a queda da força arrecadatória do país do consumidor na situação exemplificada, haja vista que a loja virtual não possui EP no Estado de destino do produto comercializado. Na hipótese do consumidor que compra diretamente da loja virtual (modelo *Business-to-Consumer* – B2C), segundo as normas vigentes do direito tributário internacional, não se pode tributar a receita oriunda dessa operação no País B, porque não há um estabelecimento sob sua jurisdição.

Tal fato demonstra que “já não mais se revela adequado tomar a presença física como critério limitador da hipótese de incidência tributária, revelando-se muito mais pertinente investigar o local da residência do proponente, *in casu*, daquele que acessa o site”⁹⁴. Portanto, essa perda arrecadatória de imposto de renda poderia ser sanada por uma redefinição de critérios baseados na residência do comprador/contratante.

Demais disso, a entrega por empresas de *courier*, utilizada na maioria das operações de comércio eletrônico, acaba sendo mais difícil de ser fiscalizada. Isso porque as lojas físicas, em geral, compram suas mercadorias em estoques, que são enviados via contêiner e passam por uma fiscalização aduaneira centralizada. Nesse sentido, podem surgir problemas de *enforcement* nas disseminadas trocas comerciais B2C realizadas no âmbito do *e-commerce*.

Outro ponto relevante, nessa perspectiva, é o crescimento do comércio eletrônico entre consumidores (*Consumer-to-Consumer* – C2C). Nesse modelo, a pessoa jurídica funciona apenas como intermediária das operações de compra e venda, fornecendo o espaço virtual (*website*) para a interação entre vendedores e compradores pessoas físicas. Dessa maneira, a empresa de comércio eletrônico C2C pode condicionar essas operações ao pagamento de algum montante pelo serviço de intermediação prestado.

As dificuldades de tributação das vendas no comércio eletrônico surgem do fato de que os mecanismos de cobrança foram projetados para transações de varejo tradicionais e esses institutos estão mal equipados para lidar com transações de comércio eletrônico remotas⁹⁵. As regras de tributação do *e-commerce* devem ser pautadas, portanto, pelos princípios cunhados na *Conferência Ministerial de Ottawa sobre o Comércio Eletrônico* (1998)⁹⁶: neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade, eficácia, justiça e flexibilidade. Este último remete justamente à necessidade de os sistemas de tributação serem flexíveis e dinâmicos para garantir que acompanhem os desenvolvimentos tecnológicos e comerciais.

⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Internet: o direito na era virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2. ed., pp. 39-55, 2001, p. 54.

⁹⁵ Cf. BICK, Jonathan. Implementing E-Commerce Tax Policy. **Harvard Journal of Law and Technology**, vol. 13, n. 3, pp. 597-618, 2000, p. 609.

⁹⁶ Cf. OCDE. **Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions**. Paris: OECD Publishing, 2001, pp. 17-18.

2.2. Computação na nuvem

Nos últimos anos, muito se tem falado sobre o aumento da utilidade e da essencialidade da nuvem para a *internet*. Fala-se em uma forte tendência de superação da ideia de aquisição de *softwares* e *hardwares* pelo modelo negocial voltado à contratação sob demanda de serviços na nuvem⁹⁷. Isso se dá pelo fato de a dinâmica da nuvem se basear no critério de utilização, sem que haja a efetiva transferência de propriedade, via *download*, ou o registro de licença de uso específica⁹⁸.

A computação em nuvem (*cloud computing*) consiste no fornecimento de serviços de computação on-line “padronizados, configuráveis e sob demanda, que podem incluir computação, armazenamento, *software* e gerenciamento de dados, usando recursos físicos e virtuais compartilhados (incluindo redes, servidores e aplicativos)”⁹⁹.

Portanto, o *cloud computing* representa a prestação de serviço de fornecimento de Tecnologia da Informação, através da *internet*, pelas aplicações virtuais padronizadas fornecidas pelo provedor do serviço (*Cloud Solution Provider – CSP*)¹⁰⁰. Esse modelo possui a vantagem de o usuário não precisar adquirir qualquer infraestrutura para acessar as ferramentas tecnológicas disponibilizadas. Nesse sentido, “a nuvem possibilita que num único lugar fiquem arquivados seus dados (arquivos digitais, músicas, fotos, vídeos etc.)” e a interconectividade dos dispositivos é o que permite que eles fiquem nela armazenados¹⁰¹.

Essa atividade comporta diferentes formatos (camadas)¹⁰². Há (i) o modelo de infraestrutura como serviço (*Infrastructure as a Service – IaaS*), pelo qual o consumidor gerencia ou controla a infraestrutura de nuvem subjacente, (ii) o de plataforma como serviço (*Platform as a Service – PaaS*), que permite ao usuário o desenvolvimento e a operacionalização

⁹⁷ Esse fenômeno é tão expressivo, que já se fala na expressão *Everything as a Service* (XaaS). Cf. BRANDÃO JR., Salvador Cândido; PISCITELLI, Tathiane. **Do data center à nuvem**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 23-27, 2018, p. 24.

⁹⁸ Cf. GALHARDO, Luciana Rosanova; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. **IaaS, PaaS, SaaS e os reflexos tributários da Cloud Computing desenvolvida no exterior**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 533-543, 2018, p. 535.

⁹⁹ OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 - Final Report**. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 59. Tradução livre.

¹⁰⁰ BRANDÃO JR., Salvador Cândido; PISCITELLI, Tathiane. **Do data center à nuvem**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 23-27, 2018, pp. 24-25.

¹⁰¹ MOTTA FILHO, Marcello Martins. Ensaio Jurídico sobre a computação em nuvem. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 116, pp. 175-200, mai./jun., 2014, p. 3.

¹⁰² Cf. MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**. US Department of Commerce, NIST Special Publication 800-145, 2011. Disponível em: <<https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>>. Acesso em: 18/11/2020.

do *software*, e (iii) o sistema de *software* como serviço (*Software as a Service* – SaaS), que possibilita ao cliente o acesso ao programa oferecido em qualquer lugar¹⁰³.

No IaaS, definido como a primeira camada de computação em nuvem, o usuário contrata a denominada “infraestrutura”, que congloba todos os aparatos físicos responsáveis pelo armazenamento e a operação de dados (rede de computadores, servidores, sistemas operacionais, cabeamento etc.). Dessa forma, o contratante de IaaS pode acessar todas as funcionalidades que seriam fornecidas por um *hardware* físico, caso adquirisse uma máquina, de forma remota. Assim, em vez de o usuário manter seu próprio *hardware* e infraestrutura de TI, são utilizados os recursos armazenados em servidores on-line e operados por terceiros provedores de espaço na nuvem (arquitetos de rede)¹⁰⁴.

Esse tipo de relação contratual assegura, ainda, que os encargos de atualização dos equipamentos e de garantia de eficiência da rede sejam do provedor contratado. Além disso, o usuário tem a liberdade de contratar de forma personalizada a capacidade de armazenamento, que é definida por medidas binárias de espaço (*megabytes*, *gigabytes* etc.), de acordo com as suas necessidades¹⁰⁵.

Portanto, essa “contratação virtual de espaço para armazenamento e processamento de dados”¹⁰⁶ ocorre de maneira não presencial, de forma que o cliente, geralmente, sequer tem conhecimento acerca da localização dos provedores externos.

Uma outra camada da computação em nuvem é a PaaS. Também conhecido como *desktop cloud*, o modelo fornece uma plataforma para executar ou desenvolver *softwares* usando linguagens de programação e ferramentas. Assim, o provedor viabiliza a infraestrutura somada aos recursos necessários para que o operador desenvolva seu programa de computação. Nesse sentido, o consumidor não gerencia ou controla a infraestrutura, a rede, os servidores, ou os sistemas operacionais, mas tem controle sobre as configurações do ambiente de hospedagem de aplicativos¹⁰⁷.

O PaaS é comumente utilizado no meio B2B para o desenvolvimento de programas de computação, pois essa solução é mais adequada para os “desenvolvedores de *software* e

¹⁰³ Cf. SANTOS, Ana Luiza Vieira. A incidência do imposto sobre serviços e do imposto sobre circulação de mercadorias sobre a tributação de computação em nuvem e streaming. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 11, pp. 119-136, mar./abr., 2018, p. 2.

¹⁰⁴ MAZUR, Orly. Taxing the Cloud. **California Law Review**, vol. 103, n. 1, fev., pp 1-66, 2015, p. 8.

¹⁰⁵ BRANDÃO JR., Salvador Cândido et al. **Computação na nuvem: modelos possíveis**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 29-39, 2018, pp. 29-30.

¹⁰⁶ Ibidem, p. 31.

¹⁰⁷ SHETTY, Vikrant. Computing the Tax on Cloud Computing. **The Law Review, Government Law College**, n. 8, pp. 159-186, 2014, p. 178.

provedores de serviços que, ou necessitam acessar essa infraestrutura para fornecer SaaS para usuários finais, ou para empresas que optam por não ter a preocupação em seu gerenciamento”¹⁰⁸. Logo, pode-se verificar que se trata de uma prestação de serviço, uma vez que, no PaaS, o usuário não armazena o aplicativo em seu disco rígido, mas apenas utiliza-o da forma que o programa é disponibilizado na nuvem.

Por fim, há também o SaaS, que conjuga todas as camadas anteriores. Trata-se da estrutura mais difundida no âmbito da computação em nuvem, através da qual o provedor fornece um programa de computador ao usuário “por meio de uma aplicação instalada em uma dada plataforma, que se utiliza de determinada infraestrutura, viabilizando que o usuário tenha acesso ao *software* via *internet*.” Dessa maneira, assim como ocorre nas demais camadas, também não há qualquer instalação de *software* na máquina do usuário de SaaS. O fornecedor utiliza as camadas IaaS e PaaS para instalar e compartilhar o acesso ao programa de computador para os usuários finais através da rede¹⁰⁹.

Esse modelo traz a vantagem ao provedor de não se precisar mais comercializar um programa de instalação do *software*. Além disso, o processo de instalação, manutenção e atualização do programa é mais simples e dinâmico. O sistema também traz facilidades ao usuário, que passa a poder acessar o *software* de qualquer aparelho, em qualquer localidade e a qualquer momento¹¹⁰.

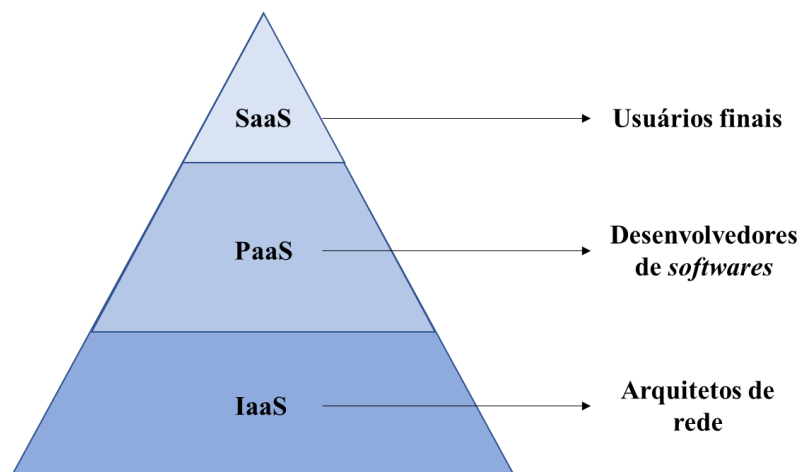
Os três modelos supracitados formam diferentes camadas da nuvem e as suas distribuições podem ser verificadas através do desenho abaixo:

Figura 2 - Camadas da computação na nuvem

¹⁰⁸ BRANDÃO JR., Salvador Cândido et al. **Computação na nuvem: modelos possíveis**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 29-39, 2018, p. 34.

¹⁰⁹ BRANDÃO JR., Salvador Cândido et al. **Computação na nuvem: modelos possíveis**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 29-39, 2018, p. 36.

¹¹⁰ Ibidem, p. 37.



Fonte: elaborada pelo autor.

Com esse dinamismo da nuvem, os *softwares* padronizados, vendidos em larga escala no mercado¹¹¹, continuam sendo comercializados, mas por um novo meio. A mídia física e o *download* foram substituídos por aplicações que ficam constantemente disponíveis na rede e, dessa forma, a dificuldade de definição geográfica de um fornecedor de programa de computador¹¹² faz surgir mais um desafio no âmbito do direito tributário internacional.

A prescindibilidade de presença física demanda uma reestruturação das regras tributárias, a fim de se atrelar essas atividades a um novo elemento de conexão, haja vista que a atividade da nuvem coloca em xeque o conceito de EP¹¹³.

Demais disso, cumpre mencionar que os modelos de computação na nuvem lidam com atividades voltadas para a monetização do tratamento de dados pessoais¹¹⁴. Vive-se em uma era de coleta onipresente de dados, que ocorre de maneira quase que ubíqua em meio a um sistema de comunicações multimodal¹¹⁵. Consequentemente, qualquer abordagem acerca de um possível enfrentamento de práticas de erosão da base tributável no âmbito da *internet* deve ser

¹¹¹ Comumente denominados de “*softwares* de prateleira”.

¹¹² Vale destacar que os provedores de infraestrutura tecnológica não são, em geral, dependentes das empresas desenvolvedoras de programas que os contratam. Esses prestadores apenas disponibilizam o espaço para o armazenamento, não podendo ser responsabilizados pelas atividades dos provedores de PaaS ou SaaS. No caso do IaaS, segundo as regras vigentes, poder-se-ia considerar o seu servidor como EP para fins de tributação, em razão da possibilidade de se definir a sua localização física. Isso, contudo, não ocorre com o PaaS e o SaaS, que não possuem um servidor “à disposição”. Cf. GOMES, Daniel de Paiva et al. **Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: estabelecimento permanente**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 99-127, 2018, pp. 121-122.

¹¹³ PRZEPIORKA, Michell et al. **Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 67-98, 2018, p. 68.

¹¹⁴ Cf. SILVEIRA, Sérgio Amadeu da; AVELINO, Rodolfo; SOUZA, Joyce. A privacidade e o mercado de dados pessoais. **Liinc em Revista**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 2, pp. 217-230, nov., 2016, pp. 219-223.

¹¹⁵ CASTELLS, Manuel. *Communication power*. **Oxford University Press Inc.**, 2009, p. 63.

pensada dando-se a devida importância ao mercado de dados. É necessário, nesse sentido, que os novos estudos ponderem formas de se viabilizar a tributação da renda a partir da definição dos dados como aspectos materiais do tributo.

2.3. Publicidade on-line

O dinamismo dos novos modelos de negócios fez com que surgisse uma estrutura multijurisdicional de publicidade digital, que permite às empresas a atuação em vários mercados “sem que, necessariamente, haja uma presença física tributável em cada uma dessas localidades”¹¹⁶. Nesse sentido, os dados operam como importantes insumos para a consecução dessas atividades.

As grandes companhias de publicidade adotam um modelo operacional voltado para a prestação de serviços on-line de forma gratuita para clientes em todo o mundo (v.g. motores de busca). Esses serviços fornecem à empresa prestadora uma quantidade substancial de dados, incluindo a geolocalização, o histórico de atividades e as informações pessoais fornecidas pelos usuários.

Após certo tempo de coleta, refinamento, processamento e análise dos dados, torna-se possível o desenvolvimento de um algoritmo que direcione anúncios aos usuários com maior probabilidade de que se desperte o interesse pelos produtos anunciados. A receita da venda de publicidade, geralmente, é calculada com base no número de usuários que clicam em cada anúncio¹¹⁷.

Os relatórios da OCDE revelaram a preocupação da organização com os planejamentos tributários de grandes *players* do ramo, a exemplo da Google. Essas companhias costumam fazer arranjos complexos para que a matriz – que desenvolve a propriedade intelectual da atividade publicitária e opera os *websites* e os serviços on-line – não figure nos contratos de publicidade, sendo esses realizados por suas subsidiárias situadas nos países em que os serviços são prestados por meio de assessoria e assistência comercial¹¹⁸.

Um exemplo amplamente conhecido desse modelo de negócio é o *Google AdWords*, serviço voltado para a exibição de anúncios dentro das pesquisas realizadas pelo motor de busca

¹¹⁶ SILVA, Priscila Stela Mariano da; BOMFIM, Tatiana. **Publicidade on-line sob a perspectiva internacional: uma análise dos casos Google no mundo**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 127-143, 2018, p. 127.

¹¹⁷ OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 - Final Report**. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 171.

¹¹⁸ Ibidem, p. 173.

da Google. O contrato de prestação de serviço prevê, expressamente, que o pagamento é realizado pelo contratante “depois que os seus anúncios receberem os cliques”¹¹⁹, que são calculados pelo critério de Custo Por Clique (CPC)¹²⁰. Os anúncios surgem para os usuários da plataforma a partir da busca por palavras-chave previamente escolhidas pelas empresas contratantes.

Com a criação do *Google AdSense*, os anúncios do *Google AdWords* também passaram a ser exibidos em *websites* fora da página de busca. Dessa forma, os *banners* e as funcionalidades dos *cookies* passaram a integrar processo de marketing disponibilizado pela Google. O *website*, por sua vez, recebe uma contraprestação pela veiculação do anúncio criado pelo *Google AdWords*¹²¹. Com essas ferramentas, a publicidade on-line atingiu quase que uma onipresença no meio virtual.

Ocorre que, mesmo que uma empresa possua subsidiárias realizando marketing digital nos países, essa atividade, *per se*, não dá origem a um EP, nos termos das regras da Convenção Modelo da OCDE¹²². Dessa forma, os lucros decorrentes da publicidade on-line, quando realizada por anunciantes locais subordinados, não são alcançados pela tributação.

2.4. Serviços de *streaming*

O serviço de *streaming* enquadra-se na categoria de serviços *Over-The-Top* (OTT). Apesar de não haver uma definição uniforme sobre o termo¹²³, o Parlamento Europeu já descreveu o prestador de serviços OTT como qualquer provedor de conteúdo ou aplicativo on-line que possa ser considerado como potencialmente substituto das telecomunicações e serviços audiovisuais tradicionais, como telefonia, SMS e TV por assinatura¹²⁴. O *Body of European Regulators for Electronic Communications* (BEREC)¹²⁵, por sua vez, define serviço OTT como

¹¹⁹ Cf. *Termos do Programa de Publicidade da Google*. Disponível em: <<https://www.google.com/intl/pt-BR/adwords/select/TCBrazilForGoogleBrazil1108.html>>. Acesso em: 25/11/2020.

¹²⁰ Disponível em: <<https://support.google.com/google-ads/answer/14074?hl=pt-BR>>. Acesso em: 25/11/2020.

¹²¹ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Tributação de marketing digital por meio de *websites***: Caso *Google AdWords* e o contraponto entre as perspectivas brasileira e internacional. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 570-587, 2018, p. 575.

¹²² Cf. o Capítulo I do presente trabalho.

¹²³ Cf. BROWN, N. An assessment of the proportionality of regulation of “over the top” communications services under Europe’s common regulatory framework for electronic communications networks and services. **Computer Law and Security Review**, v. 30, n. 4, pp. 357-374, 2014, pp. 359-360.

¹²⁴ GODLOVITCH, I. et al. **Over-the-top players (OTTs): market dynamics and policy challenges**. Bruxelas: Parlamento Europeu, 2015, p. 23.

¹²⁵ Agência supranacional criada em 2009 para atuar na regulação das regras de telecomunicação da UE.

conteúdo, serviço ou aplicação que é provido ao usuário final da *internet* pública¹²⁶.

Partindo-se para uma visão subjetiva do conceito, a expressão OTT refere-se a todas as grandes empresas de *internet*, que, a exemplo dos serviços de *streaming*, atuam “como ‘novos entrantes’, fazendo frente aos incumbentes do tradicional setor de telecomunicações”¹²⁷.

O *streaming* é um serviço de transmissão pelo qual é feita a disponibilização provisória de conteúdo de áudio e vídeo ao usuário através da *internet*. Nesse serviço, há uma distribuição de dados por meio de pacotes, realizada diretamente entre o usuário e a plataforma que disponibiliza o conteúdo. Esses dados não são armazenados pelos clientes que acessam a plataforma¹²⁸, de forma que a transmissão se dá de modo contínuo enquanto o usuário assiste ou ouve o conteúdo temporariamente armazenado durante a reprodução¹²⁹.

O número de usuários de serviços de *streaming* cresce de forma célere e expressiva a cada ano. A Netflix, uma das maiores companhias do ramo do *streaming* de vídeo, já possui mais de 195 milhões de assinantes no mundo todo¹³⁰. Não à toa que as plataformas de transmissão de vídeo dominaram o mercado e passaram a causar graves impactos econômicos nas atividades das companhias de TV por assinatura e, inclusive, dos cinemas¹³¹. Além disso, atribui-se a elas a principal responsabilidade pela falência da videolocadora Blockbuster em 2010, empresa que já chegou a possuir mais de 9.000 estabelecimentos só nos Estados Unidos¹³².

Ademais, outro grande *player* desse setor é o Spotify, empresa que fornece serviços personalizados para *streaming* de música. A companhia já registra mais de 320 milhões de usuários mensais ativos (MAU), sendo que cerca de 45% deles são assinantes das contas pagas

¹²⁶ BODY OF EUROPEAN REGULATORS FOR ELECTRONIC COMMUNICATIONS (BEREC). **Report on OTT services**. Bruxelas: BEREC, 2016, p. 14.

¹²⁷ FERNANDES, Victor Oliveira. **Regulação de serviços de internet**: desafios da regulação de aplicações over-the-top (OTT). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 15.

¹²⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação do streaming e serviços Over-The-Top**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 325-345, 2018, p. 325.

¹²⁹ Para que haja a transmissão de forma ininterrupta, usa-se o sistema de *buffer*: funcionalidade que antecipa o *download* e armazena temporariamente porções do conteúdo acessado via *streaming* (pacotes de arquivos). Cf. MACEDO, Alberto. **Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo**: guerra fiscal entre ISS e ICMS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 504-521, 2018, pp. 514-516.

¹³⁰ Cf. *Netflix Q3'20 Letter to Shareholders*. Disponível em: <https://s22.q4cdn.com/959853165/files/doc_financials/2020/q3/FINAL-Q3-20-Shareholder-Letter.pdf>. Acesso em 15/11/2020.

¹³¹ COCCHIARO, Salvatore. Saved by *Labell*: Local Taxation of Video Streaming Services. **Fordham Law Review**, v. 87, n. 4, pp. 1613-1650, mar., 2019, pp. 1616-1619.

¹³² Cf. reportagem *Blockbuster files for bankruptcy in US*. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/business-11397020>>. Acesso em: 15/11/2020.

fornecidas pela plataforma¹³³.

Como não poderia deixar de ser, o sucesso econômico desses tipos de serviço fez com que surgisse a preocupação com a caracterização de tais operações para fins tributários. Dessa forma, cumpre ressaltar que o serviço de *streaming*, por se tratar de uma transmissão de conteúdo audiovisual através da *internet*, caracteriza-se pela disponibilização temporária de um bem móvel e intangível, mas que não se confunde com o *software*¹³⁴. A atividade é caracterizada por uma obrigação de dar vinculada ao bem digital¹³⁵, mas operacionalizada por diversas outras indispensáveis obrigações de fazer. Portanto, entende-se que o fato gerador a ser tributado é o serviço por trás da disponibilização de conteúdo, haja vista a sua essencialidade e concomitância com o processo de transmissão contratado pelo usuário final.

Pode-se afirmar, nesse sentido, que se trata de uma tendência das atividades ligadas a bens digitais, a exemplo do *streaming*. O modo predominante de se fazer negócios com bens digitais deixou de ser a compra e venda e passou a ser o licenciamento, que oportuniza a geração de receita recorrente mensal às prestadoras. Portanto, os bens digitais passaram a ser vendidos por assinatura, transformando-se, em verdade, em serviços.

Ocorre que o grande dinamismo dessa prestação de serviço, que permite o acesso às plataformas provedoras de conteúdo em qualquer localidade e a qualquer momento, torna árdua a tarefa de se definir onde tributar. Defende-se, assim, que a regra para se tributar serviços de *streaming* deveria ser no local em que o serviço é executado, ou seja, onde estiver o usuário final. Isso, contudo, faz surgir um outro desafio: o de aferir, com precisão, as localizações dos usuários em meio aos inúmeros acessos, em diferentes localidades, que ocorrem diariamente.

Ademais, também se faz necessária a busca por um procedimento uniforme para fiscalizar e quantificar a cobrança do tributo incidente sobre o serviço de *streaming*. Isso porque, na prática, seria inviável de se pensar em tributar toda e qualquer reprodução de determinada música pelo assinante de um serviço ilimitado de transmissão, por exemplo.

Nesse particular, é importante que se leve em consideração os parâmetros para uma justa tributação. De maneira geral, deve-se buscar equilibrar o imposto cobrado com base na

¹³³ Cf. *Spotify Q3'20 Letter to Shareholders*. Disponível em: https://s22.q4cdn.com/540910603/files/doc_financials/2020/q3/Shareholder-Letter-Q3-2020_FINAL.pdf. Acesso em 15/11/2020.

¹³⁴ SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. **Tributação das Aplicações Over-The-Top no Brasil**: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 692-710, 2018, p. 701.

¹³⁵ Cf. FERRAZ, Suzane Caroline. A tributação dos serviços de *streaming*. **Revista dos Tribunais**, vol. 1007, pp. 331-350, set., 2019.

quantidade de consumo, medida em termos de horas ou transferência de dados. Ainda, uma possível solução seria a implementação, pelos provedores, de um algoritmo para contabilizar dados individuais de reprodução de conteúdo¹³⁶.

Alguns países, a exemplo dos Estados Unidos¹³⁷, já aderiram à regra de tributação no destino para os serviços de *streaming*, ao passo que outros, a exemplo do Brasil, ainda não regulamentaram expressamente a cobrança. Essa falta de coesão faz com que as atividades sejam tributadas em apenas alguns dos países, o que pode ocasionar graves desequilíbrios para a economia global.

2.5. Impressão 3D

Das tecnologias abordadas neste capítulo, talvez a impressão tridimensional seja a mais afastada da realidade, haja vista que a sua produção ainda não se dá em uma escala comercial expressiva. No entanto, é inegável que se trata de um futuro não muito distante.

A impressão 3D, ou manufatura aditiva, é um processo de elaboração de um produto em camadas, pelo qual a máquina recebe as instruções de um *software*, que determina o formato de cada nível. A soma das camadas, ao final, compõe o produto final.

O usuário da impressora pode fazer o *download* de arquivos pré-definidos ou desenvolver uma planta do objeto, usando um *software* de modelagem. O arquivo é rodado em um programa de computação, que desconstrói a imagem em fatias digitais e envia descrições dessas partes para a impressora. A matéria-prima é, então, depositada em uma série de camadas finas, que a impressora aquece e comprime para formar o objeto¹³⁸.

Com a disseminação dessa atividade, a produção centralizada “dará lugar à materialização dos bens diretamente no local em que for mais conveniente ao consumidor, comerciante ou industrial”¹³⁹. Além disso, um produto que antes seria objeto de uma compra

¹³⁶ Cf. FLETCHER, William. Netflix and *Quill*: Using Access and Consumption to Create a Plan for Taxing the Cloud. **William & Mary Law Review**, pp. 1-27, 2017, pp. 20-21. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2817233>. Acesso em: 20/11/2020.

¹³⁷ O Estado de Connecticut, por exemplo, instituiu um tributo sobre bens digitais à alíquota de 6,35% (*Sales and Use Taxes on Digital Goods and Canned or Prewritten Software*). A norma que implementou a cobrança, SN 2019(8), definiu que os bens digitais passariam a ser abarcados pela definição de “bens pessoais tangíveis” a partir de 1º de outubro de 2019, e seriam: todas as obras de áudio, visuais, audiovisuais, materiais de leitura ou *ringtones* acessados ou transferidos eletronicamente. Além disso, há previsão expressa de que o termo “acessados ou transferidos eletronicamente” inclui o *download* e o *streaming* de produtos digitais. Disponível em: <[https://portal.ct.gov/-/media/DRS/Publications/pubssn/2019/SN-2019\(8\).pdf?la=en](https://portal.ct.gov/-/media/DRS/Publications/pubssn/2019/SN-2019(8).pdf?la=en)>. Acesso em: 16/11/2020.

¹³⁸ Cf. GAL, Michal S. 3D Challenges: Ensuring Competition and Innovation in 3D Printing. **Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law**, vol. 22, n. 1, pp. 1-38, 2019, pp. 5-8.

¹³⁹ VEITZMAN, Flávio. **Impressão 3D e Sistema Tributário disfuncional**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 161-174, 2018, p. 165.

passa a ser produzido pelo equipamento do próprio usuário, que passa a comprar um bem intangível (arquivo digital) para a realização dessas operações. Esse ponto traz desafios interpretativos quanto à tributação da mercadoria produzida pela impressora¹⁴⁰.

Segundo a OCDE, é possível que, futuramente, alguns fabricantes possam deixar de montar seus próprios produtos e, em vez disso, passem a licenciar as especificações para fabricantes terceirizados ou ainda para que varejistas os imprimam sob demanda. Até mesmo os consumidores finais poderão montar os próprios produtos usando as impressoras 3D, aumentando ainda mais a possibilidade de as atividades comerciais restarem localizadas em locais fisicamente remotos do cliente final¹⁴¹.

A impressão 3D, conforme mencionado, é uma tecnologia ainda incipiente e menos injetada no mercado como as que foram anteriormente exploradas. De todo modo, todas elas tangenciam o problema em comum de descompassarem com conceitos ultrapassados de EP, que ainda regem o direito tributário internacional.

Na medida que o tempo passa, torna-se cada vez mais temerário que não se adote logo um consenso acerca da normatização da tributação dessas e outras atividades da economia digital. Igualmente, medidas unilaterais causam mais desordem e criam obstáculos para que se chegue ao cenário de implementação de regras claras e bem definidas. Nesse sentido, o capítulo a seguir analisa os próximos passos a serem dados para a tomada de ações concretas sobre o tema.

¹⁴⁰ Cf. MACEDO, Alberto. **Impressão 3D e a tributação do consumo no Brasil**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 175-192, 2018, pp. 177-178.

¹⁴¹ OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 - Final Report**. Paris: OECD Publishing, 2015, pp. 44-45.

CAPÍTULO III:

OS PRÓXIMOS PASSOS: A DEFINIÇÃO DE UM CONSENSO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Como bem pontua o professor José Roberto Afonso, “as novas tecnologias e inovações ainda carregam com si um certo caráter místico”¹⁴². Os conceitos destrinchados no capítulo anterior demonstram que ainda remanesce uma zona cinzenta no debate sobre a aplicação das regras tributárias às novas tecnologias. Muito disso decorre do anacronismo dos institutos do direito tributário internacional quando considerados os modelos negociais da economia digital.

A própria origem do conceito de Estabelecimento Permanente remonta a uma realidade totalmente diversa da atual. O termo foi utilizado pela primeira vez no Tratado Áustria-Hungria-Prússia, de 1899¹⁴³, durante a Segunda Revolução Industrial, período em que se intensificava o processo de industrialização voltado para as relações comerciais de bens tangíveis.

Ocorre que, com a ascensão dos bens e serviços intangíveis, fez-se necessária uma nova abordagem sobre as regras internacionais, que, a despeito dos esforços envidados pela TFDE, ainda está distante de um consenso.

Dessa forma, o presente capítulo discorre sobre os resultados dos debates até aqui travados, a fim de verificar os seus avanços e pontos fracos. Além disso, também é analisado o primeiro dos dois pilares recentemente publicados pela OCDE no contexto da Ação 1 do BEPS¹⁴⁴. O Pilar 1 (*Tax Challenges Arising from Digitalisation*) busca endereçar as próximas etapas para que se chegue a um entendimento harmônico sobre os desafios tributários em face da digitalização da economia.

3.1. “BEPS 2.0”

¹⁴² AFONSO, José Roberto; ARDEO, Thaís; MOTTA, Bernardo. **Impactos da Revolução Digital na Tributação**: uma primeira revisão bibliográfica. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, pp. 217-226, 2020, p. 217.

¹⁴³ Posteriormente, no século XX, o conceito foi positivado no direito tributário internacional pelo Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação da Sociedade das Nações. Cf. BIANCO, João Francisco. **O estabelecimento permanente na legislação do imposto de renda**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, pp. 298-313, 2005, pp. 299-300.

¹⁴⁴ *Tax Challenges Arising from Digitalisation* e *Global Anti-Base Erosion Proposal* (“GloBE”). O Pilar 2 objetiva enfrentar as controvérsias ainda remanescentes de BEPS em planejamentos tributários internacionais, mas sem abordar especificamente os aspectos da economia digital.

Em nota aprovada no dia 23 de janeiro de 2019¹⁴⁵, o grupo de trabalho *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* divulgou algumas das perspectivas no âmbito do projeto BEPS. Nesse documento, é ressaltado que o TFDE intensificou ainda mais seus trabalhos desde a entrega do relatório provisório de 2018 (*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*) e que já haveria um acordo para examinar propostas envolvendo os dois pilares que poderiam servir como base para um consenso global.

O grupo de trabalho determinou que as questões de alocação de lucro e nexo precisariam ser desenvolvidas simultaneamente e poderiam demandar mudanças nos tratados internacionais. No que concerne à ideia de nexo, restou definido que seriam exploradas possíveis mudanças na definição de EP, bem como no conceito de “presença econômica significativa” ou de “presença digital significativa”.

Os membros do *Inclusive Framework* enfatizaram, ainda, a necessidade de uma análise mais aprofundada de cada proposta antes que as decisões pudessem ser tomadas. Para isso, foi pontuada a necessidade de uma “base multilateral coordenada”¹⁴⁶ para aliviar a crescente tensão do quadro tributário internacional, no qual vários países já adotam medidas unilaterais.

Em seguida, foi lançada uma Consulta Pública¹⁴⁷ para munir o grupo de trabalho de informações para a elaboração do relatório final. Para isso, foram endereçadas perguntas questionando a opinião do público em geral acerca de três propostas que estavam sendo desenvolvidas naquele momento.

A primeira proposta seria focada na participação do usuário (*The “user participation” proposal*), que observa a criação de valor pelas empresas por meio do desenvolvimento de uma base de usuários ativa, a partir de suas contribuições com dados e conteúdo. Essa proposta tem como premissa a ideia de que o engajamento dos usuários é componente essencial para a criação de valor em determinados negócios altamente digitalizados. A medida contemplaria modelos de negócios como plataformas de mídia social, mecanismos de busca e *marketplaces* on-line.

Nesse sentido, a proposta seria calcada na modificação das atuais regras de alocação de lucro para exigir que, para certas empresas, uma parcela dos rendimentos fosse atribuída às jurisdições em que as bases ativas e participativas de usuários estivessem localizadas,

¹⁴⁵ OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>>. Acesso em: 28/11/2020.

¹⁴⁶ Tradução livre.

¹⁴⁷ OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>>. Acesso em: 28/11/2020.

independentemente de essas companhias possuírem uma presença física no local.

A segunda proposta baseia-se no conceito de intangíveis de marketing (*The “marketing intangibles” proposal*). Muito além da ideia de alocação de lucro e nexo a um conceito de base ativa e participativa de usuários, que seria aplicada apenas às empresas altamente digitalizadas, essa segunda medida buscaria alcançar um escopo maior.

A ideia seria estabelecer um elo entre os intangíveis de marketing e a jurisdição do usuário final. Dessa forma, fatores como marca e nome comercial, considerados em paralelo com os dados relacionados aos clientes, estariam aptos a atrair os poderes tributários.

Por fim, também foi mencionada uma proposta pautada na presença econômica significativa (*The “significant economic presence” proposal*), definida com base em fatores digitais. Essa presença seria determinada não apenas a partir da receita gerada, mas também em conjunto com os seguintes critérios: existência de uma base de usuários; volume de conteúdo digital gerado na jurisdição do usuário; faturamento e cobrança em moeda local ou algum método de pagamento local; manutenção de um *website* em idioma local; responsabilidade pela entrega final das mercadorias aos clientes ou pelo fornecimento pela empresa de outros serviços de suporte, como reparo ou manutenção; e atividades de marketing e promoção de vendas.

Além dos questionamentos sobre as propostas acima elencadas, também foram levantadas as seguintes perguntas: (i) Apesar das regras atuais de atribuição de lucro e de definição de nexo, em que extensão se poderia considerar uma presença ou participação ativa de uma empresa em determinada jurisdição, sob o prisma da digitalização da economia?; (ii) Considerando a pergunta do item “i”, a quais tipos de negócios isso se aplicaria e como essa avaliação de aplicabilidade poderia ser alterada com o tempo?; (iii) Quais são as vantagens dos métodos de divisão do lucro residual, de repartição fracionada ou de algum outro método para atribuir o lucro com relação às atividades da economia digital?; (iv) Quais seriam as considerações mais importantes a serem feitas no desenvolvimento de novas regras de nexo e de alocação do direito de tributar para as propostas descritas acima?; (v) Quais poderiam ser as melhores abordagens para reduzir a complexidade, garantir a segurança jurídico-tributária e evitar ou resolver disputas multijurisdicionais?¹⁴⁸

O documento também suscitou indagações acerca do desenvolvimento de uma proposta global contra a erosão da base tributável, que pudesse, por meio de mudanças na legislação nacional e nos tratados tributários, idealizar o direito de um Estado tributar uma operação

¹⁴⁸ OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>>. Acesso em: 28/11/2020.

quando outra jurisdição não exercesse sua legitimidade ativa ou a sujeitasse a baixos níveis de tributação.

A Consulta Pública recebeu mais de 200 submissões por escrito¹⁴⁹ e as partes interessadas tiveram a oportunidade de expressar suas opiniões em reunião realizada nos dias 13 e 14 de março de 2019, que contou com a presença de mais de 400 representantes de governos, empresas, sociedade civil e academia.

No dia 31 de maio de 2019, a OCDE divulgou o seu Programa de Trabalho para definir as etapas posteriores para a formação de um consenso. Segundo esse texto, em linha com o que foi proposto na consulta, as novas ações do projeto deveriam se pautar em dois pilares: o primeiro seria focado na atribuição de direitos de tributar às jurisdições dos usuários finais, bem como na revisão simultânea das regras de atribuição de lucros e de nexos; e o segundo se concentraria na fixação de regras contra a erosão da base tributável¹⁵⁰. As novas iniciativas da Ação 1 do BEPS calcadas nesses dois pilares passaram a ser popularmente reconhecidas como “BEPS 2.0”¹⁵¹.

O grupo de trabalho destacou as seguintes questões técnicas, que precisariam ser priorizadas em sua agenda: (i) estabelecer um consenso entre as diferentes abordagens sobre a quantificação dos lucros a serem atribuídos às jurisdições dos usuários finais nas operações envolvendo a economia digital, a fim de assegurar um “novo direito de tributar” aos países em que as atividades são realizadas¹⁵²; (ii) o desenvolvimento de uma nova regra de nexos que não limite o conceito de presença ao critério físico; e (iii) a criação de instrumentos para assegurar a implementação e a administração do “novo direito de tributar”, incluindo a eliminação da dupla tributação e a resolução de litígios fiscais¹⁵³.

O programa, além de estruturar um cronograma prévio de atividades e reuniões, estabeleceu as atribuições dos diferentes grupos de trabalho envolvidos no projeto. Segundo esse planejamento, a ideia inicial seria entregar um relatório final até o fim de 2020, mas o

¹⁴⁹ Os comentários enviados pelo público podem ser acessados através do link: <<http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>>. Acesso em: 28/11/2020.

¹⁵⁰ OCDE. **Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**. Paris: OECD Publishing, 2019.

¹⁵¹ Cf. ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. **Localização e tributação das rendas derivadas da Economia Digital no Plano Internacional**: considerações a respeito das propostas atuais no contexto do BEPS 2.0. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, pp. 447-464, 2020, p. 456.

¹⁵² A OCDE denominou de um “novo direito de tributar” (*new taxing right*) a possibilidade de as jurisdições dos usuários finais cobrarem os tributos incidentes sobre o lucro auferido nas atividades digitais.

¹⁵³ OCDE. **Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**. Paris: OECD Publishing, 2019, p. 11.

prazo acabou sendo adiado para o segundo semestre de 2021.

Em seguida, no dia 12 de outubro de 2020, a OCDE publicou oficialmente os *Blueprints* para os dois pilares do novo programa de trabalho da Ação 1 do BEPS (*Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*), em continuidade aos trabalhos no âmbito do “BEPS 2.0”.

Para o propósito da presente pesquisa, será analisado o Pilar 1¹⁵⁴ a partir de uma perspectiva objetivamente focada na definição de um consenso sobre as regras de tributação na economia digital.

3.2. O relatório sobre o Pilar 1

Em apertada síntese, o Pilar 1 tem o objetivo de “adaptar o sistema de tributação de renda internacional a novos modelos de negócios por meio de mudanças nas regras de alocação e nexos aplicáveis aos lucros das empresas”¹⁵⁵. Dessa maneira, o programa intenta expandir os direitos tributários da jurisdição em que se verifique uma participação ativa de uma determinada empresa em sua economia através de atividades executadas remotamente.

A meta estabelecida com essa medida busca equilibrar os diferentes objetivos dos membros do *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, afastando, assim, as medidas unilaterais que vêm sendo implementadas pelos Estados.

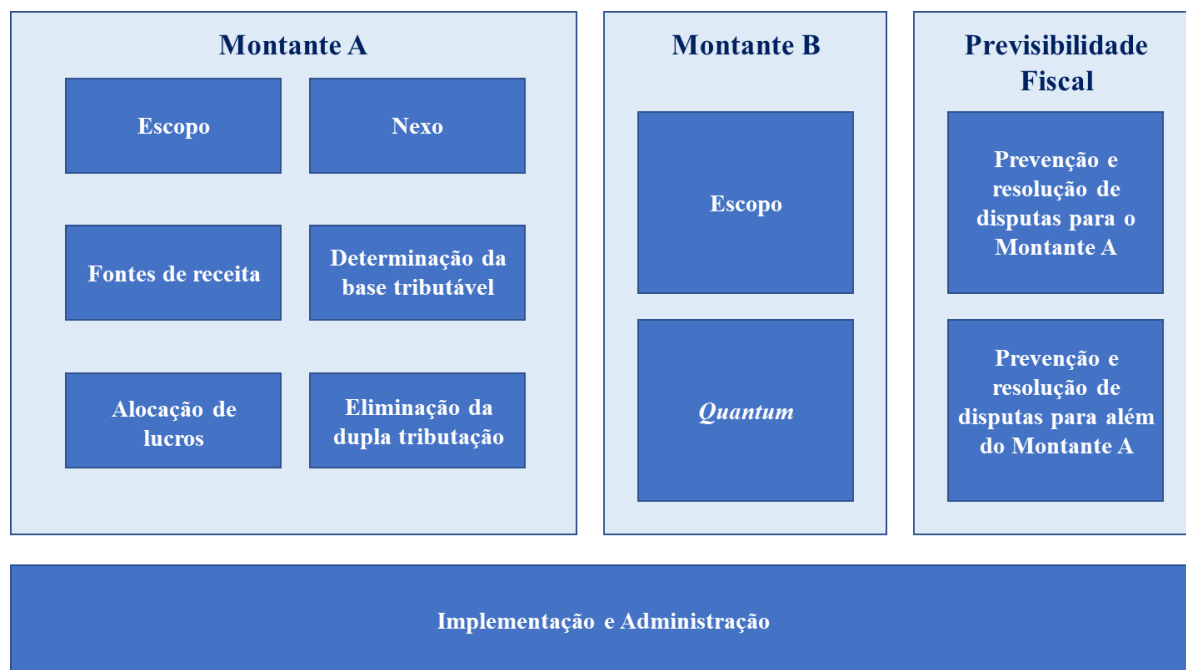
O Pilar 1 contempla os seguintes elementos-chave: (i) um “novo direito de tributar” das jurisdições em que se localizam os usuários finais das operações digitais, que seria aplicado apenas sobre uma parcela do lucro residual das empresas multinacionais (“Montante A”); (ii) um retorno fixo para certas atividades de marketing e de distribuição que ocorrem presencialmente na jurisdição do usuário final (“Montante B”); e (iii) os métodos para aprimorar a previsibilidade fiscal (*tax certainty*) por meio da implementação de mecanismos inovadores de prevenção e resolução de disputas.

Para ilustrar a disposição dos “Blocos de Construção” do pilar, a OCDE elaborou o organograma abaixo:

Figura 3 – “Blocos de Construção” do Pilar 1

¹⁵⁴ OCDE. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020.

¹⁵⁵ Ibidem, p. 11. Tradução livre.



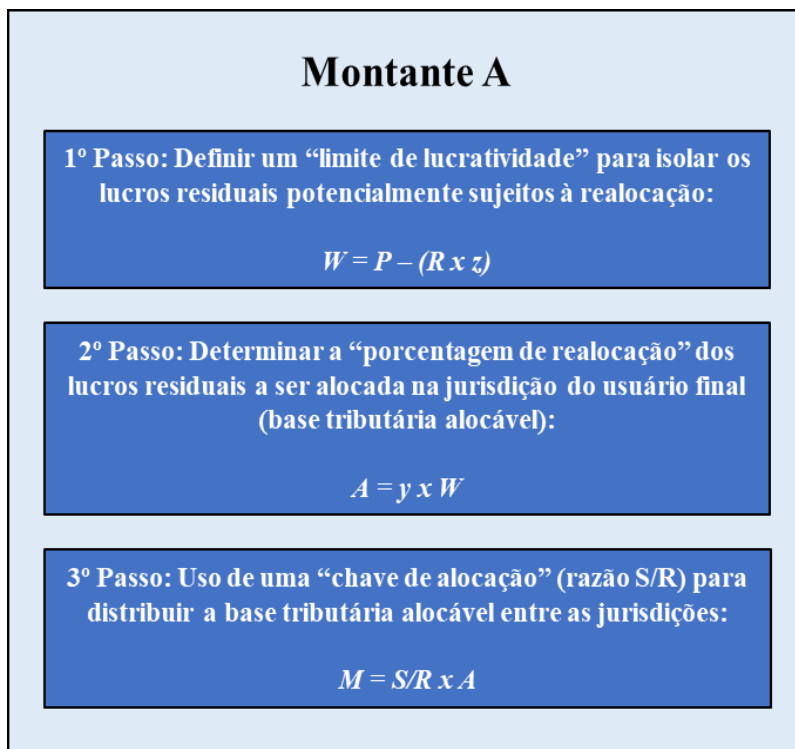
Fonte: Adaptado do *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*¹⁵⁶.

Para esta pesquisa, serão analisadas, de forma mais detida, as ideias no âmbito do “Montante A”, que tem o desafio de definir a parcela dos lucros que será realocada ao “novo direito de tributar”, o que, conforme é ressaltado no texto, depende de um limite, de percentuais a serem estabelecidos e de um nexo a ser condicionado.

Por conseguinte, o cálculo do valor a ser definido para o “Montante A” seria definido pela seguinte fórmula:

Figura 4 – Fórmula de Cálculo do “Montante A”

¹⁵⁶ OCDE. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 11. Tradução livre.



Legenda:

A: base tributária alocável
M: “Montante A”
P: lucro real antes de ser tributado
R: receita total
S: receita de origem local
W: lucro residual
y: percentual de realocação (%)
z: “limite de lucratividade” (%)

Fonte: Adaptado do *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*¹⁵⁷.

No que concerne ao seu *escopo*, o relatório ressalta que o pilar focaliza nas grandes multinacionais (*large MNEs*) prestadoras de serviços digitais automatizados (*Automated Digital Services – ADS*) e que lidam diretamente com os consumidores (*Consumer-Facing Businesses – CFB*). Segundo o texto, apesar de ainda não ser um ponto já definido pelo grupo de trabalho, a ideia inicial de alcance do “novo direito de tributar” seria baseada em dois elementos: um teste de atividade e um teste de limite¹⁵⁸.

O teste de atividade busca identificar as empresas que são capazes de participar de maneira significativa da economia de uma determinada jurisdição sem necessariamente possuírem um nível proporcional de presença tributável nesse mercado, com base nas regras de nexos vigentes. Isso, portanto, abarcaria as atividades desempenhadas pelas empresas de ADS e de CFB.

As multinacionais prestadoras de serviços digitais automatizados são capazes de gerar receita a partir da monetização de dados e das atividades remotamente realizadas. O conceito de ADS é fluido e congloba as prestações de serviços, através da *internet*, que demandem um

¹⁵⁷ OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020, pp. 215-217. Tradução livre.

¹⁵⁸ Ibidem, p. 19.

envolvimento humano mínimo por parte do provedor. Desse modo, o usuário pode fazer uso do serviço a partir de equipamentos e sistemas pré-configurados, que o permitem obtê-lo de forma automática, isto é, sem que haja, no momento do acesso, uma interação com o fornecedor.

O relatório destaca a necessidade de elaboração de uma lista positiva e uma negativa prevendo quais seriam os serviços incluídos e os excluídos do conceito de ADS. À época da elaboração do relatório, a lista já continha nove categorias e, dentre elas, são mencionadas atividades já analisadas no Capítulo II; quais sejam: publicidade on-line; mercado de dados; motores de pesquisa; plataformas de intermediação on-line; serviços de computação em nuvem; e serviços de conteúdo digital, como o *streaming*. Além disso, também são citados os serviços padronizados de ensino on-line, as plataformas de mídia social e os jogos on-line¹⁵⁹.

A lista negativa cita as seguintes atividades não abarcadas pelo conceito de ASD: serviços profissionais personalizados; serviços personalizados de ensino on-line; venda on-line de bens e serviços que não sejam ADS; receita de venda de um bem físico, independentemente da conectividade de rede (IoT)¹⁶⁰; e serviços que fornecem acesso à *internet* ou outra rede eletrônica¹⁶¹.

Os modelos negociais CFB, por sua vez, dariam maior abrangência ao alcance do “Montante A”. Isso porque a OCDE reconhece que a capacidade de participar de maneira ativa na vida econômica de determinada jurisdição pode ir além dos negócios que fornecem serviços digitais automatizados¹⁶².

Dessa maneira, os serviços do tipo CFB abarcam os negócios tradicionais que foram alcançados de forma indireta pela digitalização. Nesses modelos, há a criação de valor para as empresas que lidam diretamente com os consumidores, como consequência do amplo processo de digitalização, na medida em que a tecnologia facilita a venda ou a prestação de serviços.

Essa facilitação pode ocorrer através de serviços de publicidade direcionada ou pela coleta e exploração de dados individuais do consumidor, como meio para a venda de algum produto ou prestação de algum serviço. Portanto, os CFB abarcam as interações entre os

¹⁵⁹ A OCDE faz a ressalva de que essas listas não são exaustivas, uma vez que novas tecnologias de ADS podem surgir a qualquer momento. OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 20.

¹⁶⁰ O destaque acerca da conectividade do bem físico com a rede, através da IoT, é feito porque o consumidor pode adquirir um objeto que seja conectado à rede e, assim, pagar por diferentes tipos de ADS que podem ser nele acessados (v.g. *streaming* de música através de um dispositivo de assistência virtual). Dessa forma, apesar de a assinatura do serviço de *streaming* se enquadrar na categoria ADS (serviços de conteúdo digital), os fluxos de receita podem ser facilmente distinguidos do preço de venda do bem físico.

¹⁶¹ OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 32.

¹⁶² Na linha do que já havia sido levantado na “*marketing intangibles*” *proposal*, mencionada na Consulta Pública.

usuários e os fatores intangíveis, que geram valor para os negócios em geral.

Defende-se, no relatório, que a inclusão do CFB no *escopo* do “Montante A” garantiria um tratamento mais consistente de modelos de negócios que às vezes são combinados, a exemplo das plataformas de intermediação on-line, que fornecem um mercado para a venda de bens de terceiros aos consumidores (ADS), bem como seu próprio estoque de bens semelhantes (CFB)¹⁶³.

O teste de limite, por sua vez, define os valores mínimos de receita para que uma MNE esteja dentro do *escopo* do “Montante A”. Segundo o relatório, isso garantirá que o “Montante A” “se concentre nas maiores empresas multinacionais, que geram lucro residual disponível para realocação”. Demais disso, a limitação também “manterá o número de MNEs afetadas em um nível administrável pelas administrações tributárias”¹⁶⁴.

Desse modo, o *Blueprint* prevê dois testes intermediários a serem aplicados para a definição dos limites alcançados pela regra do “novo direito de tributar”: (i) o teste da receita bruta; e (ii) o teste secundário da receita estrangeira mínima obtida no âmbito do *escopo*.

Para o primeiro teste, é defendida a fixação de um valor mínimo de receita global de 750.000.000,00 EUR para que a companhia possa ser contribuinte do tributo incidente sobre as operações ocorridas dentro do *escopo*. O segundo teste pretende equilibrar as hipóteses em que há uma empresa multinacional que excede o limite de receita bruta (primeiro teste), mas possui apenas uma pequena parcela de receita estrangeira no contexto do *escopo*. Nesse caso, o lucro total a ser alocado ao abrigo da nova regra não compensaria, ao se verificar os custos para as empresas e administrações fiscais decorrentes da aplicação das regras referentes ao “Montante A”.

Portanto, com esses dois testes intermediários seria estabelecido um limite mínimo de receita estrangeira obtida dentro do *escopo* para atrair o “novo direito de tributar”. Essa margem seria definida por um valor absoluto e analisada com base em regras de verificação da origem das receitas auferidas¹⁶⁵.

No que atine ao *nexo*, verifica-se que a OCDE buscou traçar novas regras sobre os elementos de conexão, a fim de contemplar, nas normas internacionais, a atribuição do direito de tributar o “Montante A” a determinada jurisdição. A OCDE ressalta que as novas regras de *nexo* seriam autônomas e não afetariam ou limitariam as regras fiscais já existentes, já que elas

¹⁶³ OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 21.

¹⁶⁴ Ibidem, p. 22. Tradução livre.

¹⁶⁵ Ibidem, pp. 58-60.

se baseariam em indicadores de envolvimento significativo com as jurisdições dos usuários finais.

O relatório também analisa, exaustivamente, os outros “Blocos de Construção” do Pilar 1, igualmente importantes para o desenvolvimento da medida como um todo. No entanto, em razão da delimitação temática do presente trabalho, esses demais tópicos não serão aqui abordados.

Por fim, o último capítulo do *Blueprint* discorre sobre as perspectivas de implementação e administração do Pilar 1. Nesse sentido, é salientado que a efetivação do projeto depende da ação coordenada do direito interno e do direito internacional.

No âmbito do direito interno, ressalta-se que, embora a forma de implementação dependerá das circunstâncias particulares de cada jurisdição, a legislação interna precisará implementar as seguintes diretrizes: (i) criar um direito tributário interno compatível com o desenho do “Montante A”; (ii) eliminar a dupla tributação quando uma companhia residente for identificada como contribuinte, nos termos das novas regras de tributação acima mencionadas; (iii) incorporar procedimentos para administrar o “novo direito de tributar”, incluindo medidas que facilitem uma administração centralizada e simplificada e o processo de segurança fiscal em relação ao “Montante A”; e (iv) melhorar a previsibilidade fiscal para além do “Montante A”, notadamente fornecendo mecanismos eficazes de prevenção e resolução de disputas¹⁶⁶.

Já no direito internacional, alertou-se que os tratados tributários internacionais existentes contêm disposições que obstarão a aplicação do “Montante A”. Portanto, a OCDE defende a necessidade de edição de uma convenção multilateral para remover as barreiras existentes nos tratados tributários. Essa convenção também deveria implementar as quatro diretrizes mencionadas para o direito interno¹⁶⁷.

Alinhados os pontos centrais, o *Inclusive Framework* passou a trabalhar no planejamento das disposições que serão inseridas nessa convenção multilateral. Inevitavelmente, o desenvolvimento da convenção gerará novos embates sobre as regras e os procedimentos a serem implementados. Além disso, também haverá a necessidade de se estruturar a eliminação das medidas unilaterais já implementadas.

Conforme já mencionado, a organização abriu ao público em geral um prazo para envio

¹⁶⁶ OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020, pp. 199-200.

¹⁶⁷ OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020, pp. 201-204.

de comentários sobre os dois pilares (outubro a dezembro de 2020)¹⁶⁸ e agendou reuniões virtuais para tratar sobre os resultados dessa consulta pública (14 e 15 de janeiro de 2021).

Após o importante passo dado pela OCDE, ao endereçar um plano com metas concretas e mais factíveis a respeito da Ação 1 do BEPS, o Pilar 1 pôde dar um ar de esperança ao tema. Ainda que incompleto em alguns pontos – conforme ressaltado em seu próprio texto – o estudo traz medidas que já estariam aptas a resolver muitos dos problemas atuais.

Primeiramente, porque o “Montante A” seria tributado pelos países em que as multinacionais da economia digital operassem sem a presença física. Além disso, a elaboração de uma convenção internacional para redefinir as regras com base nas diretrizes estabelecidas no Pilar 1 poderia suprir a grave ausência de uma regra internacional sobre EP que contemple as operações da economia digital. Isso porque, conforme anteriormente abordado, as regras vigentes são todas baseadas em critérios voltados para as operações tradicionais.

Todavia, ainda restam alguns questionamentos, que devem ser observados mais de perto. Inicialmente, o *Blueprint* não deixou bem definido o que se poderia entender por “*large MNEs*”, termo utilizado para definir as empresas incluídas dentro do mecanismo de tributação do “Montante A”.

Ademais, não foram estabelecidos os parâmetros para a determinação da receita estrangeira mínima para que uma empresa se torne contribuinte do tributo incidente sobre as suas atividades da economia digital. Também é necessário o aprofundamento dos parâmetros determinados na fórmula de cálculo do “Montante A” para fins de alocação do lucro residual, especialmente que se tenha uma definição mais precisa sobre a determinação das grandezas definidoras da “chave e alocação”.

Demais disso, é importante que os apontados mecanismos de prevenção e resolução de litígios a serem adotados levem em consideração os possíveis conflitos decorrentes das discussões sobre a alocação de lucro.

Também é válido lembrar que, independentemente do consenso a ser perseguido, é preciso sempre ter em mente a mudança significativa que se deu nos modelos de negócios em geral. Analisando todos os tipos de serviço prestados no bojo da economia digital, verifica-se que a criação de valor dessas atividades passa a ser, direta ou indiretamente, através do fornecimento de informação.

Nesse contexto, o usuário, sem gastar nada, passa a ser um ativo produtor de valor. Para

¹⁶⁸ Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>>. Acesso em: 29/11/2020.

que o direito tributário possa caminhar junto com a economia digital, é importante que se tenham bem definidos os institutos tributários nas relações comerciais que se dão pela monetização das informações.

Afinal, empresas como o Facebook, que usam dados como insumos para o desenvolvimento das atividades de publicidade direcionada, já possuem bilhões de usuários ativos¹⁶⁹. Desse modo, ao se pensar na realocação de lucros decorrentes da economia digital, não há como se furtar do debate acerca do impacto econômico e social da troca de informações que ocorre diariamente através das plataformas digitais.

Os dados dos clientes são constantemente comercializados e devem ser considerados na definição de um critério de nexos. Desse fato decorre o desafio de se mensurar a base de cálculo para a tributação dessas operações. A OCDE, no entanto, ainda não aprofundou o debate sobre esse ponto.

Um outro aspecto que deve ser observado concerne aos arranjos tributários das empresas de ADS, que, apesar de poderem ser alcançadas pelo “novo direito de tributar”, muitas vezes estão localizadas em jurisdições com tributação favorecida ou sem tributação. O Pilar 2 (*Global Anti-Base Erosion Proposal*), que tem como base as ações contra a erosão da base tributável no âmbito dos planejamentos tributários internacionais, discorre especificamente sobre esse ponto e deve ser implementado em conjunto com as diretrizes do Pilar 1 para que se possa combater os arranjos abusivos.

3.3. O cenário global

Antes de se fazer qualquer previsão sobre a implementação do Pilar 1, é necessário voltar os olhos para o posicionamento das grandes economias, a fim de se verificar se há, efetivamente, espaço para um consenso. Nesse sentido, é de grande relevância a análise do posicionamento dos Estados Unidos sobre a medida.

O governo americano vinha, desde muito tempo, apresentando oposição aos trabalhos da OCDE. Em verdade, pode-se dizer que houve um conflito declarado, que foi formalizado pela carta de Steven Mnuchin, secretário do Tesouro americano, enviada ao Secretário-Geral da OCDE, Ángel Gurría, no dia 3 de dezembro de 2019.

¹⁶⁹ O Facebook superou os 2,7 bilhões de usuários. STATISTA GLOBAL CONSUMER SURVEY. **Facebook: number of monthly active users worldwide as of 3rd quarter 2020**. Disponível em: <<https://www.statista.com/statistics/264810/number-of-monthly-active-facebook-users-worldwide/>>. Acesso em: 29/11/2020.

Na correspondência, Mnuchin ressaltava a ideia do governo americano de implementação de um *safe harbour regime* no Pilar 1¹⁷⁰. Esse ponto foi, inclusive, acrescentado ao texto final do *Blueprint* como um dos temas a serem debatidos, mas certamente desborda da proposta principal do projeto BEPS de se firmar uma abordagem unificada para todos os países.

Para o sucesso do projeto, é essencial que haja um acordo com as grandes potências mundiais. No entanto, os últimos posicionamentos do governo americano demonstram um clima de animosidade com os membros da OCDE e do *Inclusive Framework*.

De todo modo, acredita-se que a recente alternância para a liderança democrata possa permitir a conciliação desses desacordos, em razão do retrospecto de maior abertura para o diálogo¹⁷¹. Contudo, por ainda se estar em um momento de transição de governo, a posição norte-americana ainda era incógnita à data da divulgação dos pilares.

Cumprе mencionar, também, que a China – segunda maior economia do mundo e grande potência da economia digital – firmou, no dia 15 de novembro de 2020, o maior tratado de livre-comércio do mundo, a Parceria Econômica Regional Abrangente (*Regional Comprehensive Economic Partnership* – RCEP)¹⁷², junto aos dez Estados-membros da Associação de Nações do Sudeste Asiático, além do Japão, Coreia do Sul, Austrália e Nova Zelândia. Isso certamente afetará os trabalhos da OCDE, haja vista que o acordo prevê medidas comerciais agressivas também no âmbito da economia digital.

Independentemente do tom que será dado ao debate, fato é que todas essas discussões possuem, como pano de fundo, grandes interesses econômicos conflitantes, que têm peso na hora de se definir um consenso.

Por fim, apesar de a presente pesquisa ter o enfoque no direito tributário internacional, é importante analisar a posição brasileira nessas discussões. É inegável que o sistema tributário brasileiro possui as suas “jabuticabas” – a exemplo dos extensos embates entre estados e municípios para se definir qual imposto deve incidir sobre as operações envolvendo a economia digital¹⁷³ –, mas estes são problemas a serem tratados internamente. Nesse sentido, a morosa

¹⁷⁰ O que, na prática, transformaria o Pilar 1 em uma regra opcional (“porto seguro”).

¹⁷¹ Em declarações à CNBC, Anna Diamantopoulou, uma das candidatas mais cotadas para assumir a chefia da OCDE em 2021, expressou sua felicidade com um novo governo americano “mais amigável com as organizações internacionais no geral”. Disponível em: < <https://www.cnbc.com/2020/11/02/the-us-election-will-shape-digital-tax-talks-oecd-candidate-hopes-for-a-deal-in-2021.html> >. Acesso em: 29/11/2020.

¹⁷² Disponível em: < <https://www.dfat.gov.au/trade/agreements/not-yet-in-force/rcep/rcep-text-and-associated-documents> >. Acesso em: 29/11/2020.

¹⁷³ Quando há operações baralhadas, envolvendo circulação de mercadoria e prestação de serviço, não raras as vezes surge o conflito de competência entre estados, que pretendem tributar pelo ICMS, e municípios, que cobram o ISS. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. **Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia**

reforma tributária, que, a passos lentos, começa a ganhar mais força na pauta do Congresso Nacional, poderá superar alguns dos desafios a partir da implementação de um Imposto sobre Valor Agregado. Contudo, no que tange à tributação da renda oriunda das atividades da economia digital, não se vê muito debate ou alguma proposta efetiva para se tratar sobre essa matéria.

Todavia, o Brasil, como membro do grupo de trabalho *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, deverá, uma hora ou outra, se adequar às regras e criar um direito tributário interno compatível com o desenho do Pilar 1. Aliás, por se tratar de um dos candidatos mais bem avaliados para ingressar na OCDE, o país certamente precisará se alinhar ao entendimento da organização.

Resta saber se estaremos preparados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

De forma resumida, a presente pesquisa pretendeu analisar em que grau a economia digital fez surgir a necessidade de uma redefinição do Estabelecimento Permanente para alcançar os modelos de negócios operados com bens ou serviços intangíveis.

O primeiro capítulo examinou a definição de EP, à luz do direito tributário internacional, e destacou como esse conceito poderia ser relativizado com a ascensão da economia digital. Na linha dessa abordagem, o trabalho investigou como a digitalização das atividades empresariais tem redefinido esse instituto a partir de novos critérios, a exemplo da ideia da presença digital relevante.

Para tanto, foi explorado o significado dado a esse termo pelo Modelo de Convenção Fiscal da OCDE. Ressaltou-se, nesse sentido, que a previsão do art. 5º dessa convenção conceitua EP apenas com base em critérios de presença física, ao defini-lo como sendo uma instalação fixa em que a empresa exerce a sua atividade no todo ou em parte.

Ao escrutinar esse dispositivo, procurou-se demonstrar que a definição clássica de residência parece carecer de sentido quando analisados os bens ou serviços desmaterializados, haja vista que, no território do Estado em que são desenvolvidas tais atividades ou comercializados bens intangíveis, muitas vezes sequer há um estabelecimento físico.

Sobre esse ponto, verificou-se que a ausência de regras que estipulem um nexo entre o Estado da fonte e a exploração da economia digital ameaça a arrecadação fiscal e demonstra a necessidade de aprimoramento das normas sobre o EP.

Também foram abordados os trabalhos já desenvolvidos pelas instituições internacionais, a exemplo da Comissão Europeia e da OCDE. Ao explorar essas análises, o intuito não foi esgotar as discussões travadas a nível internacional, mas, sim, destacar as principais evoluções que se deram a respeito desses desafios.

Dessa forma, foram investigadas as Propostas de Diretiva apresentadas pela Comissão Europeia voltadas para a implementação de regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa e para a criação de um sistema comum de imposto sobre os serviços digitais.

O objetivo da abordagem dessas propostas foi verificar o grau de desenvolvimento do debate no âmbito da União Europeia. Nesse sentido, constatou-se que, apesar de haver efetivos projetos atinentes à criação de um imposto sobre os serviços digitais – que incidiria sobre os serviços de publicidade direcionada, a transmissão dos dados recolhidos a partir das atividades dos usuários e os serviços de intermediação em ambiente virtual –, bem como à implementação

de regras baseadas na presença digital significativa, o Conselho da União Europeia não conseguiu chegar a um consenso.

De igual relevância foi a análise da Ação 1 do BEPS (*Tax Challenges Arising from Digitalisation*), que objetivava identificar as principais dificuldades trazidas pela economia digital no que tange à aplicação de normas tributárias internacionais e desenvolver soluções para a problemática, em nível global, para a tributação direta e indireta.

Para investigar os avanços dessa organização, foram abordados os relatórios divulgados no bojo dos trabalhos desenvolvidos pela TFDE. Dessa maneira, foi inicialmente explorado o relatório de 2015, que prevê as seguintes opções de abordagem em face dos desafios presentes na tributação da economia digital: (i) alteração do rol de isenções admissíveis, previstas no art. 5º, parágrafo 4º, da Convenção Modelo da OCDE; (ii) estabelecimento de um novo elemento de conexão para determinar a configuração de EP com base na presença digital significativa; (iii) uso do teste da presença significativa para a caracterização do EP; (iv) criação de impostos de incidência na fonte para transações digitais transfronteiriças; e (v) criação de um imposto sobre o fluxo de dados de *internet* (*bit tax*).

Em seguida, foi destrinchado o relatório provisório da Ação 1, de 2018, que tratou da reconceituação da repartição de competência tributária entre Estado-fonte e Estado-residência na economia digital.

No segundo capítulo, foram examinadas algumas das tecnologias mais relevantes da economia digital para o estudo sobre a definição de Estabelecimento Permanente; quais sejam: o comércio eletrônico, a computação na nuvem, a publicidade on-line, os serviços de *streaming* e as impressões 3D.

Após uma esmiuçada análise dessas atividades, concluiu-se que o ponto em comum entre todas elas remete à ideia da prescindibilidade de presença física. Desse modo, ressaltou-se a necessidade de reestruturação das regras tributárias, a fim de se atrelar essas atividades a um novo elemento de conexão. Concluiu-se, nesse sentido, que esses modelos de negócios estão em desarmonia com os conceitos ultrapassados de EP, que ainda regem o direito tributário internacional.

Em seguida, o terceiro capítulo pretendeu conciliar esses conceitos com a agenda internacional, a fim de discorrer sobre a importância da definição célere de um consenso sobre as regras de tributação no âmbito da economia digital. Nesse contexto, mereceu destaque o estudo do Pilar 1, que, na sequência dos trabalhos do BEPS, tem o objetivo de reformular o sistema de tributação de renda internacional, por meio de mudanças nas regras de alocação e

nexo aplicáveis aos lucros das empresas da economia digital. Dessa maneira, o programa intenta expandir os direitos tributários da jurisdição em que se verifique uma participação ativa de uma determinada empresa em sua economia através de atividades executadas remotamente.

Foram mencionados, ainda, os seguintes elementos-chave dessa medida: (i) um “novo direito de tributar” das jurisdições em que se localizam os usuários finais das operações digitais, que seria aplicado apenas sobre uma parcela do lucro residual das empresas multinacionais; (ii) um retorno fixo para certas atividades de marketing e de distribuição que ocorrem presencialmente na jurisdição do usuário final; e (iii) os métodos para aprimorar a previsibilidade fiscal por meio da implementação de mecanismos inovadores de prevenção e resolução de disputas.

Conforme se verifica da análise desse e dos demais relatórios da OCDE, a implementação das medidas depende da ação coordenada do direito interno e do direito internacional.

No âmbito do direito interno, a legislação de cada Estado precisará criar um direito tributário compatível com as regras tributárias firmadas entre os Estados-membros, eliminar a dupla tributação quando uma companhia residente for identificada como contribuinte, nos termos desses novos preceitos, incorporar procedimentos para administrar o “novo direito de tributar”, incluindo medidas que facilitem uma administração centralizada, e prezar pela previsibilidade fiscal, fornecendo mecanismos eficazes de prevenção e resolução de disputas. No direito internacional, é imprescindível que se pense na elaboração de uma convenção multilateral para remover as barreiras existentes nos tratados tributários vigentes.

Conforme adiantado na introdução, por se tratar de um tema em constante transformação, não se pretende esgotar a discussão. Todavia, a partir das variáveis abordadas e com base no recorte escolhido, buscou-se aclarar o ainda nebuloso caminho para o consenso acerca das problemáticas abordadas.

Alguns aspectos ainda estão em aberto e o desfecho do problema principal desta pesquisa ainda pende de importantes medidas a serem tomadas pelos organismos internacionais e seus Estados-membros. Nesse particular, merece atenção a busca por um diálogo com as grandes economias, que são as maiores fornecedoras de inovações tecnológicas.

De todo modo, os estudos até então desenvolvidos demonstram que não há mais como excluir os fatores digitais da definição de um nexo para atrair a tributação das atividades das grandes multinacionais. Isso porque, conforme destacado pela Comissão Europeia, a economia digital tem seus próprios “tijolos” e “argamassas”.

Não há mais como negar que a existência de um *website* com domínio local, o registro em plataforma digital no país do usuário ou transações com os preços na moeda local sejam importantes definidores de uma presença econômica significativa em uma determinada jurisdição.

As regras sobre a definição de Estabelecimento Permanente se mostraram obsoletas em alguns pontos, quando examinadas à luz da digitalização da economia. É necessário que, para que se possa acompanhar esses avanços, os sistemas tributários e seus legisladores saibam se adaptar à nova realidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

AFONSO, José Roberto; ARDEO, Thaís; MOTTA, Bernardo. **Impactos da Revolução Digital na Tributação**: uma primeira revisão bibliográfica. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, pp. 217-226, 2020.

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Tributação de marketing digital por meio de websites**: Caso *Google AdWords* e o contraponto entre as perspectivas brasileira e internacional. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 570-587, 2018.

AUSTRÁLIA. **RCEP text and associated documents**. Department of Foreign Affairs and Trade. Disponível em: <<https://www.dfat.gov.au/trade/agreements/not-yet-in-force/rcep/rcep-text-and-associated-documents>>. Acesso em: 29/11/2020.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES). **Relatório do Plano de Ação Iniciativas e Projetos Mobilizadores**. Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/wcm/connect/site/269bc780-8cdb-4b9b-a297-53955103d4c5/relatorio-final-plano-de-acao-produto-8-alterado.pdf?MOD=AJPERES&CVID=m0jDUok>>. Acesso em: 15/11/2020.

BBC. **Blockbuster files for bankruptcy in US**. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/business-11397020>>. Acesso em: 15/11/2020.

BELLEGRARDE, Marina Tanganelli. Elefantes que incomodam muita gente. Impostos digitais incomodam muito mais? – Considerações sobre a tributação da economia digital, medidas da União Europeia e reações às Diretivas. **R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 18, n. 104, pp. 133-156, mar./abr., 2020.

BEPPU, Ana Cláudia. **Internet das Coisas**: Questões regulatórias e os desafios do ambiente normativo nacional. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 93-108, 2018.

BIANCO, João Francisco. **O estabelecimento permanente na legislação do imposto de renda**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, pp. 298-313, 2005.

BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **Estabelecimento permanente**: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 16-36, 2018.

BICK, Jonathan. Implementing E-Commerce Tax Policy. **Harvard Journal of Law and Technology**, vol. 13, n. 3, pp. 597-618, 2000.

BODY OF EUROPEAN REGULATORS FOR ELECTRONIC COMMUNICATIONS (BEREC). **Report on OTT services**. Bruxelas: BEREC, 2016.

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; NETO, Carlos Augusto Daniel. **O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria**: Reflexos na Tributação. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 322-338, 2018.

BRANDÃO JR., Salvador Cândido et al. **Computação na nuvem: modelos possíveis**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 29-39, 2018.

BRANDÃO JR., Salvador Cândido; PISCITELLI, Tathiane. **Do data center à nuvem**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 23-27, 2018.

BROWN, N. An assessment of the proportionality of regulation of “over the top” communications services under Europe’s common regulatory framework for electronic communications networks and services. **Computer Law and Security Review**, v. 30, n. 4, pp. 357-374, 2014.

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. **Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken**. Disponível em: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2017-10-27-beschaenkte-steuerpflicht-und-steuerabzug-bei-grenzueberschreitender-ueberlassung-von-software-und-datenbanken.html>. Acesso em: 04/10/2020.

CARNEIRO, Ramon Mariano. “Li e aceito”: violações a direitos fundamentais nos termos de uso das plataformas digitais. **Revista Internet & Sociedade**, n. 1, v. 1, fev., pp. 200-229, 2020.

CASTELLS, Manuel. **Communication power**. Oxford University Press Inc., 2009.

CAVALCANTI, Flávia. **Contribuição ao Estudo do Estabelecimento Permanente**. Tese de Doutorado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

CELLARD, André. **A análise documental**. In: POUPART, Jean. **A Pesquisa Qualitativa: Enfoques epistemológicos e metodológicos**. Trad. Ana Cristina Nasser. Petrópolis, Vozes, 3. ed., 2012.

CNBC. **How the US election will shape digital tax talks is a ‘million-dollar question,’ OECD hopeful says**. Disponível em: <<https://www.cnn.com/2020/11/02/the-us-election-will-shape-digital-tax-talks-oecd-candidate-hopes-for-a-deal-in-2021.html>>. Acesso em: 29/11/2020.

COCCHIARO, Salvatore. Saved by *Labell*: Local Taxation of Video Streaming Services. **Fordham Law Review**, v. 87, n. 4, pp. 1613-1650, mar., 2019.

COLLIN, Nicolas; COLLIN, Pierre. **Task Force on Taxation of the Digital Economy**: Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister

Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy. Paris: Ministère de l'Économie et des Finances, 2013.

COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa: COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF>. Acesso em: 01/10/2020.

COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais: COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS)**. Bruxelas: Comissão Europeia, Direção-Geral da Fiscalidade e da União Aduaneira, 2018. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52018PC0148>>. Acesso em: 01/10/2020.

COMISSÃO EUROPEIA. **Statement by Executive Vice-President Margrethe Vestager on the Commission's decision to appeal the General Court's judgment on the Apple tax State aid case in Ireland**. Disponível em: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/statement_20_1746>. Acesso em: 25/11/2020.

CONNECTICUT. **Special Note 2019(8): State of Connecticut Department of Revenue Services**. Disponível em: <[https://portal.ct.gov/-/media/DRS/Publications/pubssn/2019/SN-2019\(8\).pdf?la=en](https://portal.ct.gov/-/media/DRS/Publications/pubssn/2019/SN-2019(8).pdf?la=en)>. Acesso em: 16/11/2020.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. **Council conclusions on 'Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy': 14843/17**. Bruxelas: Conselho da União Europeia, 2017. Disponível em: <<https://www.consilium.europa.eu/media/37181/council-conclusions-on-digital-taxation-nov-2017.pdf>>. Acesso em: 01/10/2020.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital advertising tax on revenues resulting from the provision of digital advertising services – Political agreement**. Bruxelas: Conselho da União Europeia, Presidência, 2019. Disponível em: <<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/en/pdf>>. Acesso em: 05/10/2020.

DIAS, Felipe Wagner de Lima. Action 1 do BEPS, Medidas Unilaterais Adotadas por Países e seus Impactos na Tributação dos Negócios da Economia Digital. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 07, pp. 141-160, 2020.

FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael. **Tributação internacional e planejamento tributário**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 1. ed., 2016.

FALCÃO, Tatiana. **Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital**:

Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 944-958, 2018.

FERNANDES, Victor Oliveira. **Regulação de serviços de internet: desafios da regulação de aplicações over-the-top (OTT)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

FERRAZ, Suzane Caroline. A tributação dos serviços de *streaming*. **Revista dos Tribunais**, vol. 1007, pp. 331-350, set., 2019.

FLETCHER, William. Netflix and *Quill*: Using Access and Consumption to Create a Plan for Taxing the Cloud. **William & Mary Law Review**, pp. 1-27, 2017. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2817233>. Acesso em: 20/11/2020.

FOZ, Renata; CANEN, Dóris. **O conceito de estabelecimento permanente e a presença digital relevante: websites como sujeitos passivos**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 75-89, 2018.

GAL, Michal S. 3D Challenges: Ensuring Competition and Innovation in 3D Printing. **Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law**, vol. 22, n. 1, pp. 1-38, 2019.

GALHARDO, Luciana Rosanova; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. **IaaS, PaaS, SaaS e os reflexos tributários da Cloud Computing desenvolvida no exterior**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 533-543, 2018.

GODLOVITCH, I. et al. **Over-the-top players (OTTs): market dynamics and policy challenges**. Bruxelas: Parlamento Europeu, 2015.

GODOI, Marciano Seabra de. **Comentários acerca do imposto sobre transações digitais incluído na Proposta de Diretiva da União Europeia 2018/0073**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 59-74, 2018.

GOMES, Daniel de Paiva. **Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: estabelecimento permanente**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 99-127, 2018.

GOMES, Daniel de Paiva et al. **Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do Projeto BEPS da OCDE**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 43-66, 2018.

GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; CANEN, Dóris. **Medidas unilaterais adotadas internacionalmente e outras propostas de endereçamento do problema no âmbito da tributação direta da renda**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 211-234, 2018.

GONÇALVES, Susana Estêvão. Tributação da Economia Digital: Os primeiros passos de uma revolução fiscal? **Revista Actualidad Jurídica Uría Menéndez**, n. 50, pp. 149-154, 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação do *streaming* e serviços *Over-The-Top***. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 325-345, 2018.

HARARI, Yuval Noah. **Homo Deus: uma breve história do amanhã**. Tradução: Paulo Geiger. São Paulo: Companhia das Letras, 1ª. ed., 2016.

KPMG. **Taxation of the digitalized economy: Developments summary**. <<https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>>. Acesso em: 31/11/2020.

LARA, Daniela Silveira. **Tributação da *Internet* das Coisas**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 109-126, 2018.

LEITE, J.R. Emiliano, MARTINS, Paulo S.; URSINI, Edson L. A Internet das Coisas (IoT): Tecnologias e Aplicações. **Brazilian Technology Symposium**, v. 1, 2017.

LI, Jinyan. **Protecting the Tax Base in the Digital Economy**. Nova Iorque: United Nations Department of Economics and Social Affairs, 2014. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/20140604_Paper9_Li.pdf>. Acesso em: 18/07/2020.

LINS, Bernardo F. E. **Privacidade e Internet**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2000.

MACEDO, Alberto. **Impressão 3D e a tributação do consumo no Brasil**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 175-192, 2018.

MACEDO, Alberto. **Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 504-521, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2. ed., 2019.

MAZUR, Orly. Taxing the Cloud. **California Law Review**, vol. 103, n. 1, fev., pp 1-66, 2015.

MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing**. US Department of Commerce, NIST Special Publication 800-145, 2011. Disponível em: <<https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>>. Acesso em: 18/11/2020.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. Ensaio Jurídico sobre a computação em nuvem. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 116, pp. 175-200, mai./jun., 2014.

NETFLIX. **Netflix Q3'20 Letter to Shareholders**. Disponível em: <https://s22.q4cdn.com/959853165/files/doc_financials/2020/q3/FINAL-Q3-20-Shareholder-Letter.pdf>. Acesso em 15/11/2020.

PALMA, Clotilde Celorico. **A tributação da economia digital e a evolução recente na União Europeia**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 39-57, 2018.

PIRES FILHO, Jorge José Roque. **Os Desafios da Tributação na Economia Digital**. Dissertação de Mestrado. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2017.

PORTER, Michael E. **Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance**. Nova Iorque: The Free Press, 1985.

PRZEPIORKA, Michell et al. **Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos**. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (org.). **Tributação da Nuvem**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 67-98, 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>>. Acesso em: 25/09/2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 – Final Report**. Paris: OECD Publishing, 2015.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>>. Acesso em: 28/11/2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>>. Acesso em: 28/11/2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Articles of the Model Convention with respect to taxes on income and on capital**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf>>. Acesso em: 22/09/2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Paris: OECD Publishing, 1977.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>. Acesso em: 05/11/2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **OECD Guide to Measuring the Information Society**. Paris: OECD Publishing, 2011.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **OECD invites public input on the Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>>. Acesso em: 15/11/2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress report July 2017-June 2018**. Paris: OECD Publishing, 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OECD Publishing, 2014.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**. Paris: OECD Publishing, 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Top 10 Frequently Asked Questions**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/top-10-frequently-asked-questions-tax-challenges-digitalisation.pdf>>. Acesso em: 05/11/2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions**. Paris: OECD Publishing, 2001.

RAYPORT, Jeffrey F.; SVIOKLA, John. **Exploiting the Virtual Value Chain**. **Harvard Business Review**, 1995.

ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sergio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Plano de Ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 15-38, 2018.

ROTHMANN, Gerd Willi. **Evolução da Tributação da Economia Digital na Alemanha**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 1016-1037, 2018.

SANTOS, Ana Luiza Vieira. A incidência do imposto sobre serviços e do imposto sobre circulação de mercadorias sobre a tributação de computação em nuvem e streaming. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, vol. 11, pp. 119-136, mar./abr., 2018.

SANTOS, Ramon Tomazela. **A competitividade no mercado global e a tendência à migração para um sistema de tributação territorial**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 881-898, 2018.

SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sérgio André. **Tax sovereignty and digital economy in Post-BEPS times**. In: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (org.). **Tax sovereignty in the BEPS Era**. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, pp. 29-46, 2017.

SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. **Tributação das Aplicações Over-The-Top no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 692-710, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Internet: o direito na era virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2. ed., pp. 39-55, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. **Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 245-268, 2018.

SHETTY, Vikrant. Computing the Tax on Cloud Computing. **The Law Review, Government Law College**, n. 8, pp. 159-186, 2014.

SILVA, Priscila Stela Mariano da; BOMFIM, Tatiana. **Publicidade on-line sob a perspectiva internacional: uma análise dos casos Google no mundo**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 127-143, 2018.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da;

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, pp. 922-943, 2018.

SILVEIRA, Sérgio Amadeu da; AVELINO, Rodolfo; SOUZA, Joyce. A privacidade e o mercado de dados pessoais. **Liinc em Revista**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 2, pp. 217-230, nov., 2016.

SPOTIFY. **Spotify Q3'20 Letter to Shareholders**. Disponível em: <https://s22.q4cdn.com/540910603/files/doc_financials/2020/q3/Shareholder-Letter-Q3-2020_FINAL.pdf>. Acesso em 15/11/2020.

STATISTA GLOBAL CONSUMER SURVEY. **eCommerce worldwide**. Disponível em: <<https://www.statista.com/outlook/243/100/ecommerce/worldwide#market-revenue>>. Acesso em: 18/07/2020.

STATISTA GLOBAL CONSUMER SURVEY. **Facebook: number of monthly active users worldwide as of 3rd quarter 2020**. Disponível em: <<https://www.statista.com/statistics/264810/number-of-monthly-active-facebook-users-worldwide/>>. Acesso em: 29/11/2020.

THORPE, Kyrie E. International Taxation of Electronic Commerce: Is the Internet Age Rendering the Concept of Permanent Establishment Obsolete. **Emory International Law Review**, vol. 11, no. 2, p. 633-696, 1997.

TRIBUNAL GERAL DA UNIÃO EUROPEIA. **Irlanda/Comissão, T-778/16, EU:T:2020:338**. Acórdão de 15/07/2020. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14926574>>. Acesso em: 17/07/2020.

VEITZMAN, Flávio. **Impressão 3D e Sistema Tributário disfuncional**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, pp. 161-174, 2018.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. Rio de Janeiro: Forense, 5. ed., 1998.

ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. **Localização e tributação das rendas derivadas da Economia Digital no Plano Internacional: considerações a respeito das propostas atuais no contexto do BEPS 2.0**. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, pp. 447-464, 2020.